





المراجعة وتدقيق الحسابات (1)

أ.د.عصام الدين محمد متولي

رقم المقرر: 929015

1430



المراجعة (١)

أ. د. عصام الدين محمد متولي

صنعاء
2013م – 1434هـ



التصميم التعليمي: أ. محاسن عبد العزيز محمد
أ.رحاب إبراهيم حسن

مراجعة التصميم التعليمي: د. محمد الفاتح محمود المغربى
د. أحمد هاشم خليفه
د. موسى فضل الله على ادريس
أ. عبدالله سعيد قاسم الحسام
أ. عبد الرحمن رشيد سليمان

المراجعة اللغوية: د. عبدالله علي الثوري
أ. فتح الرحمن سالم سعد

التصـــميم الفـني: أ. فيصل صالح علي التاجر
أ. أماني الأمين مبارك
أ. منال على عبد السيد عمر
أ. سناء عبد النبي سليمان
أ. وليد مهدي حسن طامش

تصميم الغلاف: أ. أمين نعمان عبده سيف القحطاني

الإشراف العام: قسم إنتاج المقررات

الطبعة الثانية 2013م/ 1434هـ

يطلب هذا الكتاب مباشرة من مركز جامعة العلوم والتكنولوجيا للكتاب الجامعي
Web Site: ust.edu/Centers/ubc
E-mail: ubc@ust.edu
Tel:00967/ 1- 384078

مقدمة المقرر:

الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله، وصلى الله على سيدنا محمد وآله وصحبه وبعد: عزيزي الدارس،

يقول الله تعالى في محكم تنزيله﴿ إِنَّ ٱللَّهَ يَأۡمُرُكُمۡ أَن تُؤَدُّواْ ٱلۡأَمَٰنَٰتِ إِلَىٰٓ أَهۡلِهَا وَإِذَا حَكَمۡتُم بَيۡنَ ٱلنَّاسِ أَن تَحۡكُمُواْ بِٱلۡعَدۡلِۚ ﴾ (سورة النساء 58). ويقول تعالى "﴿ وَكُلَّ إِنسَٰنٍ أَلۡزَمۡنَٰهُ طَٰٓئِرَهُۥ فِي عُنُقِهِۦۖ وَنُخۡرِجُ لَهُۥ يَوۡمَ ٱلۡقِيَٰمَةِ كِتَٰبٗا يَلۡقَىٰهُ مَنشُورًا ١٣ ٱقۡرَأۡ كِتَٰبَكَ كَفَىٰ بِنَفۡسِكَ ٱلۡيَوۡمَ عَلَيۡكَ حَسِيبٗا ﴾ (سورة الاسراء 13 و 14).

عزيزي الدارس، نضع بين يديك مقرراً مرجعياً في علم المراجعة راجين أن ينتفع به كل مراجع داخلي أو خارجي ممن ينتظمون في هذا الدرب وأن يجدوا منه كل معين، وأن ينتفع به كل طالب علم ومعرفة بما احتوى على معلومات ثرية وتدريبات عملية جمة، وكذلك فنون إعداد التقارير ومهارات النقد البناءفهو معد بالأسلوب الواضح لتذليل كافة العقبات في طريق طلابنا حتى يمكن لهم من اكتساب المؤهلات العلمية المطلوبة لمهنة المراجعة وأساليبها المتعارف عليها. ونسأل الله لك التوفيق والسداد.

الأهداف العامة:

عزيزي الدارس، بعد فراغك من دراسة هذا المقرّر ينبغي أن تكون قادراً على أن:

1- تتعرف على أهداف الرقابة الداخلية وأهميتها وأركانها.
2- تحلل النظام المحاسبي السائد.
3- تبين النظم الفرعية للرقابة الداخلية.
4- تدرك أهمية المراجعة الداخلية
5- تجري عمليات مراجعة العمليات التنفيذية والعمليات الأخرى.
6- تمتلك المهارات الفنية لمراجعة حسابات نتائج الأعمال.
7- تحدد عناصر محتويات تقرير مراجع الحسابات.
8- تتعرف على الخصائص الرئيسية لجودة تقرير مراجع الحسابات.
9- تميز بين المراجعة الإدارية والمالية والمراجعة التحليلية والإدارية.
10- تضع خطة لاعداد التقرير الختامي.
11- تتعرف على المعايير اللازمة لأداء المراجعة الإدارية.
12- تبين الانتقادات الموجهة للمعايير.
13- تكتسب المهارات لإعداد التقرير مع بيان المحددات باختلاف الظروف البيئية.

محتوى المقرر

	الموضوع	الصفحة
مراجعة الحسابات	1-المقدمة	12
	2-نشأة مراجعة الحسابات وتطورها	13
	3-مفهوم مراجعة الحسابات	14
	4-الفرق بين المحاسبة والمراجعة	15
	5-الطوائف التي تستخدم التقارير المحاسبية	16
	6-أهداف المراجعة	18
	7-أنواع مراجعة الحسابات	20
	8-الخلاصة	26
	9-لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية	26
	10-إجابات التدريبات	27
	11-مسرد المصطلحات	29
	12-المراجع	30
تأهيل مراجع الحسابات	1-المقدمة	34
	2-تأهيل مراجع الحسابات	34
	3-استقلال مراجع الحسابات	36
	4-حقوق مراجع الحسابات وواجباته	38
	5-المسئوولية القانونية للمراجع	46
	6-الخلاصة	52
	7-لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية	53
	8 -إجابات التدريبات	53
	9-مسرد المصطلحات	54
	10-المراجع	54
	1-المقدمة	58

	الموضــــــــوع	الصفحة
	2-الأخطاء	58
	3-الغش..	61
	4-مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف الأخطاء والغش................	63
	5-دليل مسئولية مراجع الحسابات عن الغش والخطاء..........................	64
	6-الخلاصة..	66
	7-لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية...	66
	8-إجابات التدريبات..	67
	9-مسرد المصطلحات..	68
	10-المراجع..	68
أدلة الإثبات في المراجعة	1-المقدمة..	73
	2-أدلة الإثبات..	73
	3-حجية أدلة الإثبات..	75
	4-العوامل التي تؤثر في كمية أدلة الإثبات..	78
	5-أنواع أدلة الإثبات في المراجعة..	79
	6-الوسائل والإجراءات الفنية للحصول على أدلة الإثبات......................	82
	7-الخلاصة..	87
	8-لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية...	87
	9-إجابات التدريبات..	88
	10-مسرد المصطلحات	89
	11-المراجع..	90
ال	1-المقدمة..	95

	الموضوع	الصفحة
	2-الرقابة الداخلية	96
	3-أركان نظام الرقابة الداخلية	98
	4-النظم الفرعية لنظام الرقابة الداخلية	101
	5-المراجعة الداخلية	104
	6-تقويم مراجع الحسابات لنظام الرقابة الداخلية	108
	7-الخلاصة	112
	8-لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية	113
	9-إجابات التدريبات	113
	10-مسرد المصطلحات	114
	11-المراجع	115
التخطيط والإشراف	1-المقدمة	120
	2-التخطيط والإشراف	121
	3-الخلاصة	133
	4-مسرد المصطلحات	133
	5-إجابات التدريبات	134
	6-المراجع	135
الأهمية النسبية	1-المقدمة	164
	2-الأهمية النسبية	165
	3-الخلاصة	183
	4-إجابات التدريبات	185
	5-مسرد المصطلحات	186
	6-المراجع	190
الإحصا	1-المقدمة	194
	2-العينات الإحصائية	496

	الموضـــــــوع	الصفحة
	3-الخلاصة..	208
	4-إجابات التدريبات...	209
	5-مسرد المصطلحات..	211
	6-المراجع..	212
المراجعة الإدارية	1-المقدمة..	224
	2-مفهوم المراجعة الإدارية وأهميته...	225
	3-مهام المراجعة الإدارية...	226
	4-أهداف المراجعة التحليلية...	230
	5-اختلاف المراجعة التحليلية عن المراجعة الإدارية............................	232
	6-أهداف المراجعة الإدارية..	245
	7-الفرق بين المراجعة المالية والمراجعة الإدارية وخدمات الاستشارات الإدارية..	236
	8-معايير ممارسة الخدمات الإدارية الاستشارية..................................	239
	9-معايير أداء المراجعة الإدارية...	241
	10-التقرير الختامي...	246
	11-الخلاصة...	248
	12-لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية..................................	249
	13-إجابات التدريبات...	249
	14-مسرد مصطلحات...	250
	15-المراجع..	251
المراجعة الاجتماعية	1-المقدمة..	256
	2-المراجعة الاجتماعية والمحاسبة الاجتماعية	257
	3-مفهوم المراجعة الاجتماعية	258

	الموضــــــوع	الصفحة
	4-أهداف المراجعة الاجتماعية	260
	5-نطاق المراجعة الاجتماعية	268
	6-إجراءات المراجعة الاجتماعية	269
	7-تقرير المراجعة الاجتماعية	274
	8-الخلاصة..	280
	9-لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية..	281
	10-إجابات التدريبات..	281
	11-مسرد مصطلحات..	282
	12-المراجع..	283
المراجعة البيئية	1-المقدمة..	288
	2-المراجعة البيئية	290
	3-الخلاصة..	318
	4-إجابات التدريبات..	219
	5-مسرد المصطلحات	320
	6-المراجع..	321

الوحدة الأولى

1

مراجعة الحسابات

محتويات الوحدة

الموضـــــــوع	الصفحة
1. مقدمة	**14**
1.1 تمهيد	14
2.1 أهداف الوحدة	15
2. نشأة مراجعة الحسابات وتطورها	**15**
3 . مفهوم مراجعة الحسابات	**17**
4 . الفرق بين المحاسبة والمراجعة	**18**
5 . الطوائف التي تستخدم التقارير المحاسبية	**19**
1.5 أصحاب المشروع	19
2.5 إدارة المشروع	19
3.5 الجهات الحكومية	20
4.5 مؤسسات التمويل	20
5.5 المستثمرون	20
6.5 الهيئات والاتحادات النقابية	20
6. أهداف المراجعة	**21**
1.6 تطور أهداف المراجعة	21
2.6 عرض أهداف المراجعة	23
7 . أنواع مراجعة الحسابات	**25**
1.7 تبويب مراجعة الحسابات من حيث حدودها	25
2.7 تبويب مراجعة الحسابات من حيث مدى الفحص	26
3.7 تبويب مراجعة الحسابات من حيث التوقيت	27
4.7 تبويب مراجعة الحسابات من حيث درجة الإلزام	28
5.7 تبويب مراجعة الحسابات من حيث الاستقلال	29
8 . الخلاصة	**31**
9 . لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية	**32**
10 . إجابات التدريبات	**32**
11. مسرد المصطلحات	**34**
12. المراجع	**36**

1- المقدمة

1.1 تمهيد :

عزيزي الدارس،مرحباً بك إلى الوحدة الأولى من هذا المقرر، وهي بعنوان "مراجعة الحسابات" ، وتحتوي هذه الوحدة على ستة أقسام رئيسة. القسم الأول تناول نشأة مراجعة الحسابات وتطورها ، والقسم الثاني تحدث عن مفهوم مراجعة الحسابات، والقسم الثالث وضّح الفرق بين المحاسبة والمراجعة ، والقسم الرابع يذكر الطوائف التي تستخدم التقارير المحاسبية، والقسم الخامس استعرضنا فيه تطور أهداف المراجعة،وكذلك قمنا بعرض أهداف المراجعة، والقسم السادس اشتمل على أنواع المراجعة حيث قمنا بتبويب المراجعة من حيث: حدودها ،ومدى الفحص، والتوقيت، ودرجة الإلزام و الاستقلال.

تتخلل هذه الوحدة العديد من التدريبات وأسئلة التقويم الذاتي.

نتمنى أن تكون وحدة مفيدة لك كما نرجو أن تساهم معنا في تطويرها.

2.1 أهداف الوحدة :



عزيزي الدارس، ينبغي بعد فراغك من دراسة هذه الوحدة أن تكون قادراً على أن:

1. توضح أهداف المراجعة.
2. تعرف مفهوم مراجعة الحسابات.
3. تحدد الفرق بين المحاسبة والمراجعة.
4. تذكر الطوائف التي تستخدم التقارير المحاسبية.
5. توضح نشأة مراجعة الحسابات وتطورها.
6. تعدد أنواع مراجعة الحسابات.

2. نشأة مراجعة الحسابات وتطورها:

عزيزي الدارس، هل تعرف شيئاً عن تاريخ مراجعة الحسابات؟

يعود تاريخ مراجعة الحسابات إلى عهود قديمة، حيث كان المراجعون يقدمون تقاريرهم منذ أيام الحضارتين المصرية والرومانية، كانت تراجع مراجعة دقيقة، وقد ظلت مهنة المراجعة في تطور حتى ظهرت المنظمات المهنية التي أسهمت كثيراً في تطوير هذه المهنة، وقد ظهرت أول منظمة مهنية للمراجعة في العالم في بريطانيا، وهي جمعية المحاسبين أدنره، وذلك في عام 1845م ثم لحقت بها كندا التي ظهرت بها أول منظمة مهنية للمراجعة عام 1880م، ثم فرنسا عام 1881م، والولايات المتحدة الأمريكية عام 1882م والمانيا 1896م واستراليا 1904م وفنلندا عام 1911م، ومنذ ذلك الحين حدث تطور كبير، فقد أسست كثير من الدول الأخرى منظماتها المهنية للمراجعة، وأصبحت تصدر النشرات والتوصيات الخاصة بقواعد المراجعة وأسسها وأساليبها، وأصبحت المراجعة علماً له أصوله وقواعده العلمية، طرأت العديد من التغيرات في أهدافه وأساليبه، و أصبح من أهم أهدافها التحقق من صدق وعدالة القوائم المالية، كما زاد الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية من قبل المراجعين، وذلك لتحديد مدى ونطاق الفحص الاختبارى اللازم لإتمام عملية المراجعة.

جدول (1)

يوضح التطور التاريخى لظهور المنظمات المهنية للمراجعة في العالم

الدولة	السنة
بريطانيا	1845
كندا	1880
فرنسا	1881
أمريكا	1882
ألمانيا	1896
استراليا	1904
فنلندا	1911



تدريب (1)

1.أذكر منظمات مهنية للمراجعة غير التي ذكرت مع ذكر السنة التي ظهرت فيها.

2.متى وأين ظهرت أول منظمة مهنية للمراجعة في الوطن العربي؟

إن الحاجة إلى مراجعة الحسابات قد جاءت نتيجة للحاجة إلى التحقق من الحسابات والوقوف على مدى صحتها، وقد ساعد ذلك اتساع حجم المشروعات وانفصال الادارة عن الملكية إضافة إلى اتساع دائرة مستخدمى البيانات المالية ، كما لعبت السياسات المالية والضريبية للدول المختلفة دوراً هاماً في الاهتمام بالمراجعة .

تدريب (2)

ما العوامل التي ساعدت في تطور المراجعة؟

3. مفهوم مراجعة الحسابات:

إن المعنى اللّغوي للمراجعة، هو فحص المستندات والدفاتر والسجلات المالية بقصد التحقق من صحتها، أما في المعنى الإصطلاحى فتعرِّفُها الجمعية الأمريكية للمحاسبة American Accounting Association (AAA) بأنها ((عملية منظمة ومنهجية لجمع الأدلة وتقويمها بشكل موضوعي، والتى تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وإبلاغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة)). بينما يعرفها بعض الأساتذة بأنها ((الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة المراقبة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمنشأة التى تراجع حساباتها بقصد إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة أو دقة هذه البيانات، ودرجة الاعتماد عليها، وعن مدى دلالة القوائم المالية أو الحسابات الختامية عن نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة، وعن مركزها المالي، وذلك بناء على المعلومات والإيضاحات المقدمة لمراجع الحسابات، وطبقاً لما جاء في الدفاتر والسجلات)).

4. الفرق بين المحاسبة والمراجعة:

لبيان الفرق بين المحاسبة والمراجعة يتضح أن (المحاسبة هي مجموعة النظريات والمبادئ التى تتعلق بتسجيل العمليات المالية وتبويبها وتقريرها) بهدف تحديد نتائج أعمال المشروع، بينما المراجعة هي فحص انتقادى منظم لأنظمة المراقبة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبته في الدفاتر والسجلات بقصد إبداء رأي فني محايد ... الخ ،

ومن هذا يتضح أن مهمة مراجع الحسابات تبدأ بعد أن ينتهي المحاسب من عمله ، كما يتضح أن علم المحاسبة يختلف بطبيعته عن علم المراجعة ، فالمحاسبة علم إنشائي (Constructive) يبدأ بعدد كبير من العمليات وينتهي في تقرير يمثل خلاصة تتمثل في نتائج أعمال هذه العمليات والموقف المالي عندئذٍ. بينما المراجعة علم تحليلي (Analytical) يبدأ عادة بالقوائم المالية ، وللتحقق من صحتها يعود المراجع إلى البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر والسجلات حتى يُبدي رأيه الفنيّ المحايُد في هذه القوائم المالية محل المراجعة ، وقد انعكس ذلك على مهمة كل من المحاسب والمراجع، فالمحاسب موظف بالمنشأة مهمته تسجيل البيانات وعرض النتائج في صورة معينة بينما المراجع شخص مستقل لا تربطه بالمنشأة رابطة التبعية ، وإنما هو خبير مهني محايد .

إن الهدف الرئيس لعملية المراجعة هو إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة القوائم المالية وسلامتها ومدي تعبيرها عن المركز المالى.

جدول (2)

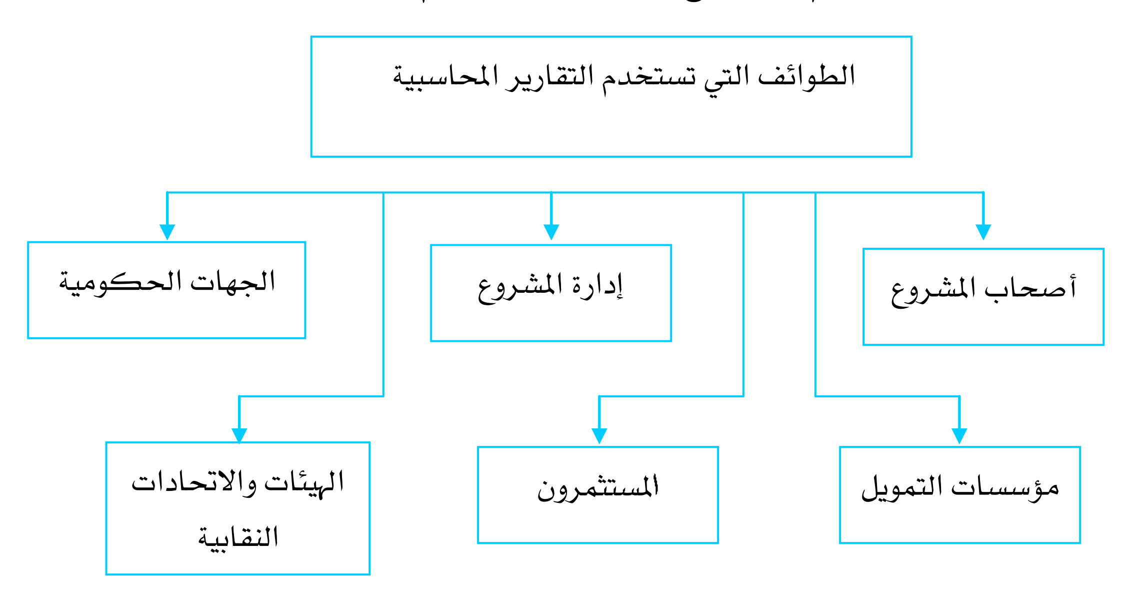
يوضح الفرق بين المحاسبة والمراجعة

المحاسبة	المراجعة
1. مجموعة من المبادئ والنظريات التي تتعلق بتسجيل العمليات المالية وتبويبها. 2. الهدف من المحاسبة هو تحديد نتائج أعمال المشروع. 3. المحاسبة علم إنشائي. 4. المُحاسِب موظف تابع للمنشأة.	1. هي فحص انتقادي منظم لأنظمة المراقبة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة في الدفتر. 2. الهدف من المراجعة هو إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة البيانات المالية وسلامتها. 3. المراجعة علم تحليلي. 4. المُراجع شخص مستقل عن المنشأة.

5. الطوائف التي تستخدم التقارير المحاسبية:

توجد عدة طوائف تستخدم التقارير المحاسبية- محل انتقاد المراجعة – وتتخذ بناء عليها كثيراً من القرارات.

الشكل رقم (1) يوضح الطوائف التى تستخدم التقارير المحاسبية



1.5 أصحاب المشروع

يعتمد أصحاب المشروع اعتماداً كبيراً على المراجعة، وقد ساعد في ذلك ظهور شركات المساهمة، وتعذر عملياً إدارة المساهمين للمشروع إدارة مباشرة وفعلية، مما تطلّبَ اعتمادهم على الإدارة بالوكالة سواء عن طريق الانتخابات في مجلس الإدارة أو عن طريق تعيين متخصصين، ولذلك أصبح من الضرورى أن يلجأ ملاك المشروع إلى شخص فني محايد لمراجعة حسابات الشركة وقوائمها المالية حتى يطمئنوا إلى سلامة وصحة تعبير نتائج أعمال الشركة وميزانيتها عن نشاطها ومركزها المالى .

2.5 إدارة المشروع

تُعني إدارة المشروع عناية فائقة بتقرير مُراجع الحسابات عن نشاط المشروع ومدى صحة الحسابات ودقتها، ومدى تعبير التقارير المالية عن نتائج الأعمال والموقف المالى للمشروع، كما أن تقرير المراجع بحياده يوفر معياراً سليماً لقياس كفاءة الادارة وتقويمها ، كما أن وجود مُراجع خارجي يؤدي إلى الحدّ من الأخطاء والتزوير والتلاعب.

3.5 الجهات الحكومية

هناك عدة جهات تستفيد من البيانات المحاسبية المعتمدة بواسطة المُراجع الخارجي،ومن ذلك ديوان الضرائب في تقديره لضريبة أرباح الأعمال على المشروعات المختلفة، ووحدات التخطيط والإحصاء، وغيرها.

4 . 5 مؤسسات التمويل

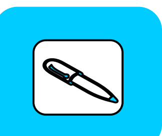
مؤسسات التمويل هي الجهات التي تقدم التمويل في شكل قروض سواء أكانت قصيرة الأجل أو طويلة الأجل، مثل البنوك التجارية والمتخصصة وغيرها، وتبني مؤسسات التمويل هذه قرارها بقبول تقديم التمويل على التقارير المالية المعتمدة من المُراجع الخارجي، أو برفض تقديمه.

5.5 المستثمرون

يتخذ كثير من المستثمرين قراراتهم الاستثمارية كشراء أسهم أو سندات منشأة معينة بناءً على الحسابات المراجعة والمعتمدة من مراجع الحسابات الخارجي، وبظهور أسواق الأوراق المالية تصبح الحسابات المعتمدة من المراجعين الخارجيين أكثر أهمية.

6.5 الهيئات و الاتحادات النقابية

حيث تعتمد هذه الاتحادات والنقابات على الحسابات المراجعة في مفاوضاتها مع الإدارة بخصوص الأجور والحوافز وغيرها.



تدريب (4)

وضح أهمية التقارير المحاسبية لكل من الطوائف الآتية:

1. الجهات الحكومية.
2. المستثمرين.
3. الهيئات والاتحادات النقابية.

6. أهداف المراجعة:

1.6 تطور أهداف المراجعة

إن المراجعة تمثل أداة رقابية مهمة، وتعود هذه الأهمية إلى أنّ المراجعة لها دور رئيس في التحقق من صحة البيانات والقوائم المالية ومدى تعبيرها عن الأحداث المالية التي جرت في المشروع بصدق، والناظر في التطور التاريخي لأهداف المراجعة يلحظ تطوراً في هذا المجال، فقد كان ينظر إلى مراجعة الحسابات باعتبارها أداة للكشف عن الأخطاء والغش والتزوير في الدفاتر والسجلات المحاسبية وأن مهمة مراجع الحسابات تقتصر على أكتشاف الأخطاء والغش .

لكن سرعان ما تغيرت النظرة إلى أهداف المراجعة، ويعود الفضل في ذلك إلى أحكام القضاء الانجليزي، إذْ قررت في حكم صدر في عام 1897م أن الهدف الرئيس للمراجعة ليس هو اكتشاف الأخطاء والغش في الدفاتر وليس مفروضاً في المراجع أن يكون جاسوساً أو بوليساً سريّاً، أو أن يقوم بعمله، وهو يشك في كل ما يقدم إليه وفي كل من يقدمون له البيانات التي يطلبها، كما لا يصح له أن يبدأ عمله وفي مخيلته احتواء الدفاتر والسجلات على غش وأخطاء وأنه يمكن تشبيه المراجع وهو بسبيل أداء مهمته (بكلب الحراسة) (Watching Dog) وليس كالكلب البوليسي (Blood Hound). وقد وجد هذا التطور في النظرة إلى أهداف المراجعة قبولاً كبيراً لدى الكتاب، حيث أُجمِع أنه ليس من أغراض المراجعة اكتشاف الأخطاء والغش وإنما تظهر هذه نتيجة لأداء المراجع لمهمته وبطريقة غير مباشرة عليه، فقد كانت النظرة التقليدية لأهداف المراجعة تنحصر في التحقق من الدقة الحسابية للدفاتر والسجلات، حيث يكون دور المُراجع فقط المراجعة الحسابية




ومطابقة القوائم المالية مع البيانات المثبته في تلك الدفاتر والسجلات دون إبداء رأي في أكثر من ذلك ، ولكن بتطور أهداف المراجعة تطورت معها وظيفة المُراجع، فبعد أن كان موقفه سلبيّاً يقف عند المطابقة بين القوائم المالية والبيانات المثبتة في الدفاتر أصبح من واجبه أن يقوم بمراجعة انتقادية منظمة، وأن يبرز رأيه الفني المحايد في تقريره للمساهمين ، وبذلك لم يعد هدف المراجعة قاصراً على الناحية الشكلية بالمطابقة الحسابية للبيانات وإنما امتد إلى جوهر القوائم المالية بقصد إبداء رأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية محل المراجعة لنتائج أعمال المشروع ومركزه المالي.

نشاط



أكتب ملخصاً عن التطور التاريخي لأهداف المراجعة وأعرضه على مشرفك الأكاديمي؟

2.6 عرض أهداف المراجعة

مما تقدم يمكن عرض أهداف المراجعة في مجموعتين رئيستين كالآتي:

أولاً: الأهداف التقليدية

تنقسم الأهداف التقليدية إلى نوعين من الأهداف، هي:

أ. الأهداف الرئيسة

- التحقق من أن جميع العمليات المالية قد أُثبتت طبقاً للقواعد المحاسبية السليمة بهدف التأكد من صحة البيانات المحاسبية ودقتها.
- إبداء رأي فني محايد يعتمد علي أدلة وقرائن عن مدى مطابقة القوائم المالية لما هو مثبت في الدفاتر والسجلات، وعن مدى دلالة هذه القوائم المالية على نتائج أعمال المشروع من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة، وعلى مركزها المالي في نهاية تلك الفترة .

ب. الأهداف الثانوية:

- اكتشاف التزوير والغش والأخطاء التى قد توجد في المستندات والسجلات والدفاتر.
- تقليل أو منع احتمالات ارتكاب الغش والتزوير والأخطاء، وذلك عن طريق أنظمة المراقبة الداخلية (Internal Control).
- استناد إدارة المنشأة على الحسابات المراجعة التي تعتمد عليها عند اتخاذ قراراتها كالبنوك وحملة الأسهم والدائنين وغيرهم.

ثانياً : الأهداف المُطَّورة

من أهمها:

أ- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف، ودراسة الأسباب التى حالت دون الوصول إلى الهدف المرسوم .

ب- تقويم النتائج بالنسبة لما كان مستهدفا .

ج- تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة بمحو الإسراف في جميع نواحي النشاط بالمشروع.

د- تحقيق أقصى قدر من الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للمواطنين.

جدول رقم(3)

أهداف المراجعة

الأهداف التقليدية	الاهداف المطورة
1. أهداف رئيسة: أ. التحقق والتأكد من صحة البيانات المحاسبية ودقتها. ب. إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة القوائم المالية وسلامتها.	1. مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها.
2. أهداف ثانوية: أ. اكتشاف التزوير والأخطاء والغش. ب. تقليل أو منع احتمالات الغش والأخطاء. ت. استناد إدارة المنشأة على الحسابات المراجعة	2. تقويم النتائج لما كان مستهدف.
	3. تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية لمحو الإسراف من جميع نواحي النشاط بالمشروع.
	4. تحقيق أقصى قدر من الرفاهية الاجتماعية للمواطنين.

7. أنواع مراجعة الحسابات:

تصنف مراجعة الحسابات إلى عدة تصنيفات، وذلك بالنظر إليها من عدة زوايا، ولكن هذا التصنيف تصنيف وصفي لا يمس جوهر عملية مراجعة الحسابات، فالمفهوم والمبادئ العلمية لمراجعة الحسابات لا تتباين أو تختلف باختلاف الزوايا التى ينظر منها إليها.

يمكن حصر أهم أنواع مراجعة الحسابات في الجدول رقم (4) أدناه:

جدول 4

أنواع المراجعة

من حيث حدودها	1. مراجعة كاملة 2.مراجعة جزئية
من حيث مدى الفحص	1. مراجعة تفصيلية 2. مراجعة اختباريه
من حيث التوقيت	1. مراجعة مستمرة 2. مراجعة نهائية
من حيث درجة الإلزام	1. مراجعة إلزامية 2. مراجعة إختيارية
من حيث الاستقلال	1. مراجعة داخلية 2. مراجعة خارجية

1.7 تبويب مراجعة الحسابات من حيث حدودها Scope of Audit

ينقسم تبويب مراجعة الحسابات من حيث حدودها الي :

- كاملة
- جزئية

1.1.7المراجعة الكاملة Complete Audit

المراجعة الكاملة تعني فحص كل العمليات المثبته في الدفاتر والسجلات بغرض التأكد من أنها صحيحة وسليمة، وأنها قيدت وفقاً للأعراف المحاسبية، وكان هذا النوع من المراجعة هو النوع السائد في الماضي إلا أن تطور المشروعات وتعدد عملياتها جعل مثل هذا النوع من المراجعة غير عملي، وتحولت المراجعة إلى مراجعة اختيارية تستند على مراجعة بعض العمليات عن طريق العينات، وذلك وفقاً للأسباب الحكمية أو الإحصائية، وحالياً قد لا نجد هذا النوع من المراجعة إلا عند مراجعة المنشآت الصغيرة أو تلك التي لا يعتمد نظامها على الرقابة الداخلية (Internal Control).

2.1.7 المراجعة الجزئية Partial Audit

المراجعة الجزئية هي المراجعة المحددة الهدف، فالجهة التى تكلف المُراجع هي التى تحدد العمليات المطلوب مراجعتها على سبيل الحصر، ويستلم الأمر بتحديد مجال أو نطاق أو حدود المراجعة والهدف منها باتفاق مكتوب حتى تكون مسؤولية المراجع داخل هذه الحدود، حتى لا ينسب إليه تقصير في شيء لم ينص عليه الاتفاق، أو لا تستغل المنشأة محل المراجعة تقرير المراجع إن كان إيجابياً بإيهام الأطراف الأخرى بأنه لكل العمليات.

2 . 7 تبويب مراجعة الحسابات من حيث مدى الفحص Scan of Audit

ينقسم تبويب مراجعة الحسابات من حيث مدى الفحص إلى :

- تفصيلية
- اختبارية

1.2.7 المراجعة التفصيلية Full Audit

وفيها يقوم المراجع بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام وأ نها سليمة،خالية من الأخطاء أو الغش أو التلاعب، والمراجعة التفصيلية يمكن أن تكون مراجعة كاملة إذا تم فحص كل العمليات المالية التى قامت بها المنشأة، ويمكن أن تكون مراجعة جزئية إذا تم الاتفاق بتحديد حدود المراجعة والهدف منها، ومن ذلك ان يتم مراجعة كل العمليات النقدية من مقبوضات ومدفوعات، وليس عينة منها وهي بذلك مراجعة جزئية تفصيلية.

2.2.7 المراجعة الاختبارية Test Audit

وفيها يقوم المراجع باختيار عينة تمثل المجتمع (العمليات المالية للمشروع) وتحديد حجم هذه العينة يرتبط بوجهة نظر المراجع في مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية (Internal Control) ويتم اختيار هذه العينة بأحد أسلوبين هما :

أ- التقدير الشخصي، أو ما يعرف بالعينات الحكمية Judgemental Sample.

ب- التقدير الإحصائي أو ما يعرف بالعينات الإحصائية Statistical Samples

وتعتبر المراجعة الإختبارية هي الأساس السائد للعمل الميداني الآن حيث لا تناسب المراجعة التفصيلية الظروف الحالية، لأنها ستؤدي إلى زيادة الأعباء إضافة إلى تعارضها مع عوامل الوقت والجهد والتكلفة.

والجدير بالذكر أنه يجب التفرقة بين المراجعة الكاملة والمراجعة التفصيلية من ناحية وبين المراجعة الجزئية والمراجعة الاختبارية من ناحية أخرى، فالمراجعة الكاملة قد تكون تفصيلية إذا تم فحص جميع العمليات المالية أو قد تكون اختبارية إذا تم فحص جزء(عينة) من تلك العمليات المالية، وبالمقابل فإن المراجعة الجزئية قد تكون تفصيلية إذا تم فحص جميع العمليات المالية التى يشملها ذلك الجزء محل المراجعة (العمليات النقدية مثلاً) وقد يكون اختبارياً إذا تم فحص عينة من مجموع مفردات ذلك الجزء.

3.7 تبويب مراجعة الحسابات من حيث التوقيت Timing Audit

ينقسم تبويب مراجعة الحسابات من حيث التوقيت الي :

- نهائية
- مستمرة

1.3.7 المراجعة النهائية Final Audit

يبدأ المراجع عمله بعد نهاية الفترة المحاسبية، بعد أن يتم إقفال الدفاتر وإعداد الحسابات الختامية وتصوير المركز المالي، ومن مزايا المراجعة النهائية ضمان عدم حدوث تعديل في البيانات بعد مراجعتها، و أنها تمنع من حدوث ارتباك في العمل داخل المنشأة نتيجة تردد المراجع او مساعديه على المنشأة، كما أنها تؤدى الى خفض احتمالات السهو من جانب القائمين بعملية المراجعة.

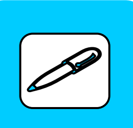
2.3.7 المراجعة المستمرة Continous Audit

في المراجعة المستمرة يتم فحص البيانات بصفة مستمرة أو على فترات دورية او غير دورية، حيث يتم الفحص اولاً بأول خلال الفترة المحاسبية، وهذا النوع من المراجعة يناسب المنشأة الكبيرة ذات العمليات الضخمة التي تحتاج الى وقت طويل نسبياً لفحصها، وتمتاز المراجعة المستمرة بأنها توفر الوقت الكافي للمُراجع مما يساعده على التوسيع في عملية المراجعة، فيفضي ذلك إلى تلافي أو تقليل فرص ارتكاب الغش والتزوير مع سرعة اكتشاف الأخطاء. ومن عيوب هذا النوع من المراجعة:

أ- إرباك العمل في المنشأة محل المراجعة بطلب المستندات والدفاتر المختلفة خلال أداء موظفي المنشأة لأعمالهم.

ب- توطيد العلاقات الإنسانية بين مساعدي المراجع وموظفي المنشأة مما يؤثر على كفاءة عملية المراجعة .





اذكر مزايا أخرى للمراجعة المستمرة.

4.7 تبويب مراجعة الحسابات من حيث درجة الإلزام Degree of Compulsion

ينقسم تبويب مراجعة الحسابات من حيث درجة الإلزام إلى:

- المراجعة الإلزامية
- المراجعة الاختيارية

1.4.7 المراجعة الإلزامية Compulsory Audit

وهي المراجعة التى تُلزم بها المنشآت وفقاً للقوانين السائدة كقانون الشركات، وقانون الضرائب، وقانون الإستثمار، فعلى سبيل المثال فقد جاء في البند(128) الفصل الحادي عشر من قانون الشركات لسنة 1925م أن لكل عضو في الشركة الحق في أن تعطي له نسخة من الميزانية ومن تقرير المراجع.

2.4.7 المراجعة الإختيارية Optional Audit

إن الأصل في مراجعة الحسابات أن تكون اختيارية، حيث يعود أمر القيام إلى مُلاّك المنشأة أو إلى حَمَلَة أسهمها.

5.7 تبويب مراجعة الحسابات من حيث الاستقلال Independence of Audit

ينقسم تبويب مراجعة الحسابات من حيث الاستقلال الي :

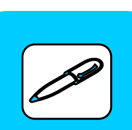
- مراجعة خارجية
- مراجعة داخلية

1.5.7 المراجعة الخارجية External Audit

تعرف المراجعة الخارجية بأنها الفحص الانتقادي المحايد لدفاتر المنشأة وسجلاتها ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه مكافأة تبعاً لنوعية الفحص المطلوب منه، ذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن عدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة معينة .

2.5.7 المراجعة الداخلية Internal Audit

المراجعة الداخلية هي فحص لمستندات المنشأة ودفاترها وسجلاتها بواسطة إدارة او قسم داخل المنشأة، وهي تمثل جزءاً من نظام الرقابة الداخلية Internal Control يلاحظ أن المراجع الخارجي يعتمد على وجود نظام المراجعة الداخلية الذي كلما كان جيداً قلل ذلك من كمية الاختبارات التى يقوم بها المراجع الخارجي عند فحصه للحسابات مما يؤدي إلى توفير وقته وجهده إضافة الى زيادته لكفاءة عملية المراجعة ككل، ومع ذلك فإن المراجعة الداخلية لا تغني عن المراجعة الخارجية مهما كانت كفاءتها.



تدريب (6)

رتب القائمة أ مع ما يناسبها من ب

(أ)	(ب)
مراجعة كاملة	مراجعة داخلية
مراجعة تفصيلية	مراجعة اختيارية
مراجعة نهائية	مراجعة اختبارية
مراجعة إلزامية	مراجعة مستمرة
مراجعة خارجية	مراجعة جزئية

أسئلة التقويم الذاتي :

?

1- أين ظهرت أول منظمة مهنية للمراجعة في العالم ؟ وفي أي سنة؟

2- عرف مفهوم مراجعة الحسابات .

3- عرف المراجعة والمحاسبة .

4- عدد الطوائف التي تستخدم التقارير المحاسبية.

5- ما الهدف الرئيس للمحاسبة؟

6- أُذكرْ أهداف المراجعة.

7- ما الأهداف الرئيسة للمراجعة؟

8- ما الأهداف الثانوية للمراجعة ؟

9- عدد أهم أنواع مراجعة الحسابات

10- ما المراجعة الاختيارية؟

11- تنقسم المراجعه من حيث التوقيت الي .... و........

12- إلي كم قسم تنقسم الأهداف التقليدية ؟ وما هي؟

13- عرف المراجعة الكاملة والمراجعة الجزئية.

14- عرف المراجعة التفصيلية.

15- ما عيوب المراجعة المستمرة؟

8. الخلاصة:

عزيزي الدارس،

قبل قراءة هذه الخلاصة إرجع مرة أخرى إلى الأهداف التعليمية الواردة في بداية هذه الوحدة، هل استطعت أن تحققها جميعاً ؟ أرجو أن تكون إجاباتك (نعم) حتى تستفيد من هذه الخلاصة.

في بداية هذه الوحدة تحدثنا عن تاريخ مراجعة الحسابات، وذكرنا أنه يعود إلى أيام الحضارتين المصرية والرومانية. بعد ذلك انتقلنا إلى مفهوم مراجعة الحسابات وذكرنا عدة تعريفات للمراجعة، وقمنا بتوضيح الفرق بين المحاسبة والمراجعة وذكرنا أن المحاسبة علم إنشائي والمراجعة علم تحليلي.

أيضاً في هذه الوحدة عددنا الطوائف التي تستخدم التقارير المحاسبية، وتتخذ بناءً عليها العديد من القرارات، وهذه الطوائف هي أصحاب المشروع،وإدارة المشروع، والجهات الحكومية، ومؤسسات التمويل، والمستثمرين، والهيئات والاتحادات النقابية.

تحدثنا أيضاً عن أهداف المراجعة، وقسمنا تلك الأهداف إلى أهداف تقليدية وأهداف متطورة.

كما قمنا بتقسيم أنواع المراجعة فقسمنا المراجعة من حيث حدودها إلى كاملة وجزئية، ومن حيث مدى الفحص إلي تفصيلية واختبارية، ومن حيث التوقيت إلي نهائية ومستمرة ومن حيث مدى الالزام إلي إلزامية وإختيارية، ومن حيث الاستقلال إلي داخلية وخارجية..عزيزي الدارس نرحب بك مرة أخرى، ونرجو أن تكون هذه الوحدة مفيدة لك مع تمنياتنا لك بالتوفيق والسداد.

9. لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية:

عزيزي الدارس،

الوحدة التالية تتحدث عن مراجع الحسابات من حيث التأهيل العلمي والعملي، كما تتناول حقوقه، وواجباته، واستقلاله، ومسؤوليته القانونية.

10. إجابات التدريبات:

تدريب (1)

1.
   - أ- قيام جمعية المحاسبين المراجعين المصرية عام 1946م.
   - ب- قيام جمعية مُدققي الحسابات القانونيين الأردنية عام 1987م.
2. ظهرت أول منظمة مهنية للمراجعة في الوطن العربى في مصر عام 1946م.

تدريب (2)

1. زيادة حجم المشروعات.
2. ظهور شركات الأموال.
3. ظهور بعض القوانين والتشريعات مثل قانون ضريبة الدخل وقانون سوق الأوراق المالية.
4. حماية المستثمرين من التلاعب بأموالهم.
5. تفويض السلطات للغير إقتصادياً.

تدريب (3)

أهم النقاط التي تناولها تعريف الجمعية الأمريكية لمراجعة الحسابات هي:

1. المراجعة عملية منتظمة .
2. ضرورة الحصول على القرائن وتقويمها بطريقة موضوعية .
3. إيصال نتائج الفحص والدراسة إلى الأطراف المعنية.

تدريب (4)

1. تستفيد الجهات الحكومية من التقارير المحاسبية المعتمدة بواسطة المراجع، وتتخذ بناءاً عليها كثيراً من القرارات، مثلاً ديوان الضرائب يستفيد من التقارير المحاسبية في تقرير ضريبة أرباح الأعمال على المشروعات.
2. تأتي أهمية التقارير المحاسبية للمستثمرين في أنها تساعدهم في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية كشراء أسهم أو سندات منشأة معينة بناءً على الحسابات المراجعة والمعتمدة من مراجع الحسابات الخارجي
3. تعتبر التقارير المحاسبية مُهمة للاتحادات والنقابات إذ إنها تعتمد عليها في مفاوضتها مع الإدارة بخصوص الأجور والحوافز وغيرها.

تدريب (5)

1. يمكن الانتهاء من المراجعة الأخيرة بعد فترة قصيرة، وبذلك تقدم الحسابات الختامية المعتمدة بعد انتهاء السنة المالية بوقت قصير.
2. كثرة تردد المراجع على المنشأة له أثر كبير على انتظام العمل، وإنجازه بدون تأخير.

تدريب (6)

أ	ب
1. مراجعة كاملة	1. مراجعة جزئية
2. مراجعة تفصيلية	2. مراجعة اختبارية
3. مراجعة نهائية	3. مراجعة مستمرة
4. مراجعة إلزامية	4. مراجعة اختيارية
5. مراجعة خارجية	5. مراجعة داخلية

11. مسرد المصطلحات:

- **المراجعة الكاملة: Complete Audit**

تعني فحص كل العمليات المثبتة في الدفاتر والسجلات بغرض التاكد من انها صحيحة ، وأنها قيدت وفقاً لأعراف المراجعة.

- **المراجعة الجزئية: Partial Audit**

هي المراجعة المحددة الهدف، حيث تقوم الجهة التي تُكلِّفُ الُمراجعَ بتحديد العمليات المطلوب مراجعتها.

- **المراجعة التفصيلية: Full Audit**

هي فحص جميع القيود والدفاتر والسجلات للتاكد من أن جميع العمليات سليمة وخالية من الأخطاء او الغش او التلاعب.

- **المراجعة الاختبارية: Test Audit**

فهي عينة تمثل المجتمع يقوم المراجع باختبارها ، ويتم اختبار العينة إما بأسلوب التقدير الشخصي او التقدير الإحصائي.

- **المراجعة الداخلية: Internal Audit**

هي مراجعة المستندات والدفاتر والسجلات في المنشأة وفحصها بواسطة إدارة او قسم داخل المنشأة، وهي تمثل جزءاً من نظام الرقابة الداخلية.

- **المراجعة النهائية: Final - Audit**

تبدأ عملية المراجعة بعد نهاية الفترة المحاسبية بعد أن يتم إقفال الدفاتر، وإعداد الحسابات الختامية ، وتصوير المركز المالي.

- **المراجعة الإلزامية: Compulsory Audit**

هي المراجعة التي تلزم بها المنشات وفقاً للقوانين السائدة كقانون الشركات وقانون الضرائب، وقانون الاستثمار.

- **المراجعة المستمرة: Continous Audit**

هي مراجعة وفحص البيانات وفحصها بصفة مستمرة، وعلى فترات دورية أو غير دورية.

- **المراجعة الخارجية: External Audit**

هي الفحص الانتقادي المحايد لدفاتر المنشأة وسجلاتها ومستنداتها بواسطة شخص خارجي.

- **المراجعة الداخلية: Internal Audit**

هي مراجعة المستندات والدفاتر والسجلات في المنشأة وفحصها بواسطة إدارة أو قسم داخل المنشأة، وهي تمثل جزءاً من نظام الرقابة الداخلية.

12 . المراجع:

المراجع العربية

1. محمود، عبد المنعم ، وأبو طبل، عيسى محمد، المراجعة أحوالها العلمية والعملية، الجزء الأول. القاهرة، دار النهضة ، 1982 ، ص16وص26.
2. جمعة، أحمد حلمي، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ط1، عمان: دار الصفاء للنشر و التوزيع 2000 م ص 11-20 وص 13
3. حسن، عبد الماجد عبد الله، مبادئ المراجعة، 1991، ص 9.

المراجع الإنجليزية

1. 1. Cock, E, Asummary of the Principal legal Decisions Affecting Auditors,2nd ed, P20 .

الوحدة الثانية 2

تأهيل مراجع الحسابات

محتويات الوحدة

الموضـــــــوع	الصفحة
1. مقدمة	**40**
1 .1 تمهيد	40
1 .2 أهداف الوحدة	40
2 . تأهيل مراجع الحسابات	**41**
1.2 التأهيل العلمي	41
2 .2 التأهيل العملي	42
2 .3 اشتراطات القوانين اليمنية لمراجع الحسابات	43
3. استقلال مراجع الحسابات	**44**
1.3 مفهوم الاستقلال	44
2.3 أهمية استقلال مراجع الحسابات	44
4. حقوق مراجع الحسابات وواجباته	**46**
1.4 حقوق مراجع الحسابات	46
2.4 واجبات مراجع الحسابات	48
3.4 الأعمال المخلة بكرامة المهنة	51
4.4 تعيين المراجع و تحديد أتعابه و الأستغناء عن خدماته	51
5. المسئولية القانونية للمراجع	**56**
1.5 المسؤولية المدنية	56
2.5 المسؤولية تجاه العميل	57
3.5 المسؤولية المدنية تجاه الغير	58
4.5 المسؤولية الجنائية	60
5.5 المسؤولية التاديبية	62
6. الخلاصة	**63**
7. لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية	**64**
8 . إجابات التدريبات	**64**
9. مسرد المصطلحات	**65**
10. المراجع	**66**

1. المقدمة

1.1 تمهيد :

عزيزي الدارس، مرحباً بك إلى هذه الوحدة !

تعتبر هذه الوحدة من أقصر الوحدات فى هذا المقرر، كما أنها من أهم الوحدات، حيث تناولت أربعة أقسام رئيسة . في القسم الأول تحدثنا عن تأهيل مُراجع الحسابات من حيث: التأهيل العلمي والعملي، واشتراط القوانين اليمنية له، وفي القسم الثاني تناولنا موضوع استقلال مراجع الحسابات ، وفي القسم الثالث فقد وضحنا فيه حقوق مراجع الحسابات وواجباته، وفي القسم الرابع والأخير من هذه الوحدة قمنا بعرض المسؤولية القانونية للمراجع.

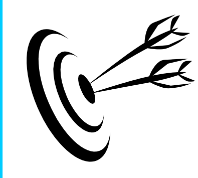
تتخلل هذه الوحدة العديد من التدريبات، وأسئلة التقويم الذاتي.

مرحباً بك مرة أخرى في هذه الوحدة أرجو أن تستفيد من الموضوعات التي وردت فيها ، ونتمنى لك دوماً التوفيق والنجاح.

2.1 أهداف الوحدة :

عزيزي الدارس، بعد فراغك من دراسة هذه الوحدة ينبغي أن تكون قادراً على أن:

1. توضح أهمية التأهيل العلمي والعملي لُمراجع الحسابات.
2. تحدد شروط التأهيل العلمي لمراجع الحسابات التى وضعها القانون اليمني للمحاسبين القانونيين.
3. تشرح أهمية استقلال مُراجع الحسابات.
4. تعدد حقوق مُراجع الحسابات وواجباته.
5. تذكر المسؤولية القانونية للمراجع.



2. تأهيل مراجع الحسابات:

1.2 التأهيل العلمي

عزيزي الدارس، يُواجه مُراجعُ الحسابات أثناء عمله كثيراً من المسائل والمشاكل المحاسبية والقانونية والاقتصادية مما يستوجب تأهيله العلمى في هذه النواحي، وكثيراً ما ينص على ضرورة حصوله على بكالريوس التجارة تحديداً، وفي بعض الأحيان لا تقبل المنظمات المهنية إلا خريجى شعبة المحاسبة، بل إن بعضها كمجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز يشترط أن تكون المواد التى يدرسها الطالب الذي يريد أن يمتهن المحاسبة والمراجعة محددة بدقة، حيث يُؤهله ذلك للحصول على الإعفاء من الامتحان المتوسط الذي يعقده المجمع . أما المجمع العربي للمحاسبين القانونيين فيشترط للمراجع أن يكون مؤهلاً تأهيلاً علميّاً بأن يلم بحد أدني بما يلي:

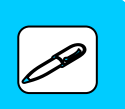
1. نظريات علم المحاسبة ومبادئه وتطبيقاته، وأصول ومبادئها وتطبيقاتها واساليبها المعاصرة، ومبادئ علم إدارة الأعمال، وعلم الاقتصاد وعلم السياسة، والعلوم السلوكية، وعلم القانون وقوانين الضرائب، والجمارك والمبيعات وغيرها.
2. محاسبة التكاليف ونظرياتها وتطبيقاتها، وكذلك المحاسبة الإدارية.
3. الأساليب الإحصائية والرياضية وبحوث العمليات وأساليب الحاسوب وتطبيقاتها في المحاسبة والمراجعة .
4. تتبع التطورات والبحوث الحديثة في العلوم المختلفة السابقة، وكذلك التعديلات المتتابعة في مختلف القوانين ذات الصلة بعمله .
5. الإدارة المالية .
6. اللغات المختلفة كالانجليزية والفرنسية وغيرها .

2.2 التأهيل العملي

نتيجة للتطور المطّرد في الحياة الاقتصادية يجب أنْ يهتم مَنْ يُريدُ أنْ يمتهن مهنة المراجعة بالتدريب العملي، ليسهل عليه ممارسة المهنة في الحياة العملية، فالتدريب العملي عنصر مهم في مهنة المراجعة إذ إن الحياة العملية هي التى تتيح فرصة الاتصالات مع رجال الأعمال، وفرصة الاطلاع على دفاتر منشآت مختلفة ذات نظم محاسبية مختلفة ونظم مراقبة داخلية مختلفة إضافة إلى فرصة التعرف على المشاكل والاحتكاك بها.

إن معظم جمعيات المحاسبة ومعاهدها في العالم تطلب فترة تمرين عملي لاتقل عن ثلاث سنوات، ففي المملكة المتحدة تشترط مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز أن يتقدم الطالب للامتحان النهائي بعد قضائة فترة التمرين العملي لمدة ثلاث سنوات، وفي جمهورية مصر العربية تشترط المادة الثامنة من القانون (133) لسنة 1951م لنقل اسم الطالب الحاصل على المؤهل المطلوب من سجل المحاسبين والمراجعين تحت التمرين إلى سجل المحاسبين والمراجعين، أن يكون قد أمضى مدة تمرين قدرها ثلاث سنوات على الأقل في أعمال المحاسبة والمراجعة، وليحقق التدريب العملي أهدافه فيشترطْ أن يكون الطالب قد زاول أعمال المحاسبة والمراجعة بصورة جدية وبدون انقطاع طوال المدة المحددة في مكتب أحد المحاسبين أو المراجعين المقيدين في السجل، وأن يعتمد التمرين شهادة من المحاسب أو المراجع الذي قضى الطالب مدة التمرين بمكتبه .

تدريب (1)



إذا كان المراجع مؤهّلاً تأهيلاً عمليّاً هل يعفيه ذلك عن التأهيل العلمي؟

3.2 اشتراطات القوانين اليمنية لمنح إجازة المراجع القانوني:

في الجمهورية اليمنية حَدّدَ القانون 26 لسنة 1999 الخاص بمزاولة مهنة تدقيق الحسابات ومراجعتها، القواعد والإجراءات لمنح إجازة محاسب قانوني في المواد 4، 5، 6، 7 المتمثلة في الآتي:

1. الحصول على مؤهل جامعي تخصص محاسبة لا يقل مستواه عن درجة البكالوريوس.
2. الحصول على خبرة عملية بعد المؤهل أربع سنوات بعد البكالوريوس، وسنتان بعد الماجستير، وسنة لاحقه لمؤهل الدكتوراه، بشرط أن تكون درجة الماجستير أو الدكتوراه في مجال المحاسبة، وقد حصر القانون (بيوت الخبرة في مكاتب المحاسبة والمراجعة أو في مجال تدقيق الحسابات لدى الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة أو في تدريس المحاسبة والمراجعة لدى الجامعات أو المعاهد العليا).
3. أن يجتاز المتقدم للحصول على إجازة محاسب قانوني الامتحان التحريري المقرر لذلك.
4. فيما يتعلق بمراجعة حسابات المؤسسات العامة والمختلطة والبنوك وشركات التأمين والشركات المساهمة فقد اشترط القانون أن يكون المراجع الحاصل على إجازة محاسب قانوني قد مارس المهنة مدة لا تقل عن ثلاث سنوات بعد حصوله على الرخصة بمزاولة المهنة.

3. استقلال مراجع الحسابات:

1.3 مفهوم الاستقلال

إن جوهر عمل مراجع الحسابات هو إبداء رأي فني محايد عن مدى دلالة قوائم نتيجة الأعمال والمركز المالي على نتيجة الأعمال والمركز المالي للمشروع محل المراجعة، ومن ثمَّ يجب الاّ يخضع المراجع في عمله لتأثير الإدارة أو رغباته الشخصية أو مصالحه في المشروع محل المراجعة، وما لم يكن المراجع متصفاً بالاستقلال، فإن اعتماد الأطراف المعنية على رأيه الذي يبديه في التقرير عن القوائم المالية لا يكون أجدى لهم من الاعتماد على القوائم المالية التى تقدمها الإدارة.

بالرغم من أهمية استقلال مراجع الحسابات فلا يوجد اتفاق حول مفهوم استقلال مُدقِّقِ الحسابات، ولكن يوجد تمييز بين مفهومين للاستقلال، المفهوم الاول يطلق عليه الاستقلال الذهني (Mental Independence) ويعنى: تجرد المدقق من أي دوافع أو ضغوط او مصالح خاصة عند ابداء رايه الفني المحايد، أما المفهوم الثاني فيطلق عليه الاستقلال الظاهري (Appearance Independence) ويعنى: وجود قواعد قانونية واعراف مهنية تضمن عدم سيطرة إدارة المنشأة على المدقق وعدم ربط مصالحه بها.

إن مفهوم الاستقلال من المفاهيم التى تُميِّزُ مهنة مراجعة الحسابات عن سواها من المهن الأخرى، فعلى سبيل المثال إن المحامي يكونُ في موقف الدفاع عن عميله، فبينما يطالب مراجع الحسابات بتقديم تقرير يعبر عن رأيه في مدى صدق تقارير وعدالته ، فالمراجع لا يُعنى بإرضاء عميله ، وعليه يجب أن يكون مستقلاً حتى لا يفقد ثقة الأطراف التى تعتمد على تقريره هذا.

2.3 أهمية استقلال مراجع الحسابات

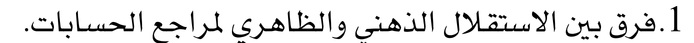
في بيئة المراجعة توجد كثير من العلاقات والمصالح المتباينة أحياناً، والمتعارضة في معظم الأحيان، فهناك التعارض بين الإدارة والمُلاّك من جهة والمراجع من جهة أخرى، وهناك التعارض بين المُلاّك والإدارة، إضافة إلى التعارض بين مصالح المراجع المادية والمعايير المهنية للمراجعة، ومما لا شك فيه ان كل ذلك يؤثر على استقلال المراجع.

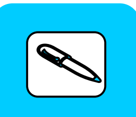
إن مراجع الحسابات يعمل بصفته وكيلاً عن الملاك لتقييم مدى نجاح الإدارة بصفتها وكيلاً عن الملاك في إدارة المنشأة، وحتى يؤدي مراجع الحسابات عمله هذا على الوجه المطلوب يجب أن يتوفر له عنصر الاستقلال ليبدي رأيه دونما خوف من ضرر يلحق به او

مصلحة يستفيد بها، ومن هنا تأتي أهمية استقلال مراجع الحسابات وهو يمارس عمله، ولكى يتحقق هذا الاستقلال فقد طالب المعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين(AICPA) بوجوب توافر المقومات الشخصية والموضوعية حتى يستطيع مراجع الحسابات الاحتفاظ بعملهِ وحماية نفسه من المساءلة القانونية قبل الاصيل (موكله) أو الآخرين الذين يعتمدون على تقريره في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة.

هذا وتطرقت الجمعيات التشريعية والمهنية في كثير من البلدان إلى موضوع استقلال مراجع الحسابات، ففي الولايات المتحدة لا يجوز لمراجع الحسابات أن يمتلك أسهماً او مصالح مالية مسجلة في هيئة تنظيم التداول بسوق الأوراق المالية الامريكية Securities and Exchange Commission (SEC) كما لا يسمح له بتقديم الخدمات الاستشارية للعملاء المسجلين في سوق الأوراق المالية، كما يجب ألاّ يكونَ عضواً في مجلس إدارة شركة، ويكون معيناً مراجعاً لحساباتها، ويُبرّرُ ذلك بأنه إذا امتلك المراجع أسهماً في الشركة التى يراجعها او كان عضواً في مجلس إدارتها، قد يُؤدي ذلك إلى تحيزه عند أدائه لواجبات المراجعة ، وذلك بخلاف الوضع في كل من المملكة المتحدة وكندا حيث ينظر إلى موضوع الاستقلال بتحفظ أقل، أما في المملكة الأردنية الهاشمية فإن القوانين تجيز لمراجع الحسابات تقديم الاستشارات.

تدريب (1)





1. فرق بين الاستقلال الذهني والظاهري لمراجع الحسابات.
2. من أين تأتي أهمية استقلال مراجع الحسابات؟

4. حقوق مراجع الحسابات وواجباته:

بما أنّ مراجع الحسابات مطالب بأداء واجبه على الوجه الأفضل، فيجب أن تكون له حقوق تقابل هذه الواجبات، وفيما يلى أهم حقوق مراجع الحسابات وواجباته التى تضمنتها بعض التشريعات والأعراف في مجال مراجعة الحسابات كما هو موضح بالجدول رقم (1)

جدول (1)

حقوق مراجع الحسابات وواجباته

الحقوق	الواجبات
1. حق الاطلاع.	1. تقديم التقرير.
2. حق طلب البيانات والإيضاحات.	2. حضور الجمعية العمومية.
3. حق دعوة الجمعية العمومية.	
4. حق الحصول علي صورة من الأخطارات من مجلس الإدارة إلى المساهمين.	
5. حق حبس المستندات والأوراق.	
6. حق مناقشة مراجع الحسابات لاقتراح عزله.	

وسنتناول – عزيزى الدارس – حقوق مراجع الحسابات ووجباته بالتفصيل في الآتي:

1.4 حقوق مراجع الحسابات:

تتمثل أهم الحقوق الرئيسة لمراجع الحسابات في الآتي :

1.1.4 حق الإطلاع.

حيث كفلت التشريعات لمراجع الحسابات حق الاطلاع على دفاتر المشروع الذي يقوم بمراجعة حساباته وسجلاته ومستنداته ، والاطلاع نقصد به هنا الفحص كما يقصد بالدفاتر والسجلات بمفهومها الواسع الذي يشمل الدفاتر والسجلات والبطاقات بأنواعها

المختلفة والمستخدمة لأي غرض من الأغراض في المشروع سواء كانت قانونية أو غير قانونية، أصيلة او فرعية، بيانية أو إحصائية ، مالية او إدارية.

2.1.4 حق طلب البيانات والإيضاحات.

هذا الحق متمم لحق الاطلاع، وذلك بهدف إزالة الغموض أو للحصول على مزيد من الإيضاح حول عملية أو عمليات معينة، وفي هذا الخصوص يلتزم المديرون في جميع مستوياتهم بتقديم كل ما يطلبه مُراجعُ الحسابات من بيانات وإيضاحات، وبالمقابل فإن مراجع الحسابات ملزم بأن يفصح في تقريره النهائي عن حصوله على المعلومات والإيضاحات.

3.1.4 حق دعوة الجمعية العمومية.

إن حقَّ دعوة الجمعية العمومية للمساهمين للإنعقاد حقٌّ مكفول لمراجع الحسابات إذا استدعى الأمر ذلك .

4.1.4 حق الحصول على صورة من الإخطارات من مجلس الإدارة إلى المساهمين.

وغرض ذلك معرفة مراجع الحسابات لميعاد الاجتماعات ومكانها وجدول أعمالها، ليستطيع إعداد البيانات اللازمة لذلك.

5.1.4 حق حبس المستندات والأوراق.

وذلك بهدف ضمان حق مراجع الحسابات إذا حدث خلافٌ بين مراجع الحسابات وأحد عملائه.

6.1.4 حق مناقشة مراجع الحسابات لاقتراح عزله.

لمراجع الحسابات حق الرد على اقتراح عزله كتابةً، وله حق الرد على الاقتراح وأسبابه أمام الجمعية العمومية قبل اتخاذ قرارها بعزله أو استمراره.

2.4 واجبات مراجع الحسابات

وتتمثل أهم واجبات مراجع الحسابات في الآتي:

أولاً: تقديم التقرير.

يمثل تقديم التقرير أهم واجبات مراجع الحسابات، حيث يفصح فيه لموكليه عن رأيه الفني المحايد عن مدي دلالة القوائم المالية ومدى تعبيرها عن نتيجة النشاط والمركز المالي.

ثانياً: حضور الجمعية العمومية

من أهم واجبات مراجع الحسابات حضور الجمعية العمومية للمساهمين، حيث يعرض ويناقش تقريره عن نتيجة فحص الحسابات بأعتباره وكيلاً عن المساهمين وعليه بعد تلاوة تقريره هذا الردُّ على استفسارات وأسئلة المساهمين.

كما أن هناك مجوعة مبادئ يجب على مراجع الحسابات الإلتزام بها و هي:

1.2.4 النزاهة:

يَفرِضُ مبدأ النزاهة إلزاماً على كافة المحاسبين القانونيين الاتصاف بالاستقامة والأمانة في علاقاتهم المهنية والتجارية ، وتعني النزهة ضمناً: التعامل العادل والصادق،ومن مقتضيات الالتزام بها عدم إصدار المراجع لأي تقارير أو معلومات أو التصديق على قوائم مالية تحتوى على معلومات خاطئة أو مضللة، أو تحتوى على معلومات مقدمة بطريقة محرفة تهدف إلى التأثير على مستخدميها وحملهم على الاعتقاد والتصديق بأمور لا تكون مطابقة للحقيقة، أو حذف منها معلومات أو تم إخفاؤها بصورة احتيالية.

فالنزاهة بهذا المعنى تلقى على كاهل المحاسب القانوني مسؤوليات أخلاقية ودينية جسيمة، وتوجب عليه أن يتحرى في عمله الدقة من خلال أعمال الفحص التي يؤديها بغرض معرفة الحقائق والحصول على الأدلة المؤيدة، وعدم التردد في بيان رأيه بصورة واضحة وجليه فيما يقف عليه من أخطاء وتحريفات، أو يتأكد له من عمليات حذف أو سوء عرض للمعلومات المالية يقصد منها الإضرار بمستخدمي القوائم المالية ، فهو مسؤول دينيّاً ومهنيّاً عن القيام بواجباته بمنتهى الأمانة والصدق.

2.2.4 الموضوعية:

يفرض مبدأ الموضوعية التزاماً على جميع المحاسبين القانونيين بأنَّ لا يتهاونوا فيما يصدر عنهم من أراء مهنية بسبب التحيُّز أو تضارب المصالح أو التعرض للتأثير المفرط الذي يمارس عليهم من الآخرين، وتتطلب الموضوعية من المراجع الاحتفاظ بالقدرة الكاملة على الاحتفاظ باتجاه مُحايد والتصرف في جميع الأمور بطريقة غير منحازة دون تأثر بأية ضغوط قد تمارس عليه من عميله، ومن مقتضيات الموضوعية عدم ارتباط المراجع -أثناء فترة مراجعته لحسابات المنشأة- بأية مصالح أو منافع تجعله في مركز الموظف أو المُشترِك في

إدارة المشروع ، فالمراجع في هذه الحالة قد يراجع عملا قد شارك فيه أو تم تحت إشرافه، وسوف يكون من المتعذر عليه إن لم يكن من المستحيل أن يحتفظ بموضوعيته وحياديته.

ويتوجب على المراجع بصفه مستمرة أن يقوم بدراسة مدى قدرته على الاحتفاظ بالموضوعية في أدائه لواجباته، وتقويم ذلك، وما لم يتمكن من ذلك فإن عليه الانسحاب من عملية المراجعة.

3.2.4 الكفاءة المهنية والعناية اللازمة:

يفرض مبدأ الكفاءة المهنية والعناية اللازمة على المحاسبين عدد من الالتزامات :

أ. المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان حصول العملاء أو أصحاب العمل على الخدمة المهنية الكفؤة.

ب . تأدية الواجبات بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية.

كما ويتوجب على المحاسب في هذا الخصوص اتخاذ الخطوات التي تكفل أن يكون لدى العاملين معه التدريب والإشراف المناسبين ، وأن يكون حائزاً باستمرار على المهارات والمعارف اللازمة للتخطيط والإشراف على عملية المراجعة ، وأن يبذل العناية المهنية اللازمة في مختلف مراحل المراجعة، وعندما يطلب من المراجع تأدية خدمات مهنية في أعمال لم يسبق له العمل فيها، يتوجب عليه القبول إلا إذا كان على ثقة من أنه سيحصل على المعلومات والخبرات المطلوبة لأداء هذه الخدمات المهنية، ويعتبر التعليم المستمر من الوسائل الجيدة للاحتفاظ بالكفاءة لأداء أعمال المراجعة، ومن العوامل التي تساعد على ذلك متابعة الإصدارات الجديدة في مجالات المراجعة والمحاسبة سواء تلك التي تصدر عن الاتحادات والجمعيات المهنية أو اتحاد المحاسبين الدوليين أو الدراسات والأبحاث التي تصدرها الجامعات ومراكز البحث المتخصصة.

4.2.4 السـرِّيّة:

يفرض مبدأ السرية التزاما على المحاسبين القانونين للامتناع عن:

أ- إفشاء أي أسرار تم الحصول عليها أثناء القيام بإجراءات التدقيق إلا بتفويض محدد وصحيح من العميل نفسه.

ب- استخدام المعلومات التي يتم الحصول عليها لمصلحته الشخصية أو مصلحة أطراف ثالثة.

ج- إفشاء الأسرار التي يتم الحصول عليها داخل الشركة التي يقوم بمراجعتها لموظفي العميل

د- يتوجب على مراجع الحسابات اتخاذ الخطوات اللازمة لضمان عدم قيام العاملين معه بإفشاء الأسرار التي يتاح لهم الإطلاع أثناء قيامهم بأعمال المراجعة.

الحالات التي يسمح فيها للمراجع بالإفصاح عن المعلومات السرية:

-الإفصاح عن المعلومات بناء على طلب من القضاء .

-الإفصاح للسلطات العامة المختصة عن انتهاكات أو مخالفات للقانون.

-عندما يخضع المراجع للتحقيق بدعوى من العميل بعدم بذل العناية المهنية .

3.4 الأعمال المخلة بكرامة المهنة:

من التصرفات التي تعتبر في حالة حدوثها مخلة بكرامة المهنة، ما يأتي:

○ استخدام المراجعين الدعاية والإعلان للترويج لأنفسهم، من الأمثلة ومن ذلك:

-إبداء إدعاءات مُبَالغ فيها حول الخدمات التي يُمكنهم تقديمها أو المؤهلات التي يمتلكونها أو الخبرات التي اكتسبوها.

-إبداء إشارات مسيئة أو مقارنات غير مؤكدة مع أعمال الآخرين.

-العمولات.

-دفع أية مبالغ كعمولات لقاء الحصول على أعمال أو الحصول على عمولات من أجل الترويج لمنتجات عميل ما.

-الأعمال المتضاربة، كالجمع بين مهنة المحاسبة وأي عمل أو مهنة أخرى تؤدي إلى خلق تضارب في المصالح عند تأديته لخدماته المهنية .

-الهدايا والضيافة، ولا يجوز للمراجع قبول الهدايا أو الضيافة، ومثله أقرباؤه المباشرون أو المقربون من أحد العملاء الذين يقوم بتدقيق حساباتهم.

4.4 تعيين المراجع وتحديد أتعابه والاستغناء عن خدماته:

1.4.4 تعيين المراجع:

يتم تعيين المراجع في المشروعات والمنشآت الفردية من قبل أصحاب المشروع، ففي هذه المشروعات تتطابق الإدارة مع الملكية، ويتم الاستعانة بالمُراجع القانوني من أجل الاستفادة من خدماته المهنية في تطوير نظم العمل والتحقق من سلامة الطرق المتبعة في قيد العمليات المالية وإثباتها، وتحديد المركز المالي للمنشأة في بعض الحالات، وليس كما هو الحال في شركات الأموال لأغراض التحقق من سلامة عمل الإدارة ومدى التزامها بشروط الوكالة الإدارية، وفي الغالب فإن المراجع يستطيع الاحتفاظ باستقلاليته وحياديّته ولا تمارس عليه أية ضغوط من أجل التستر على أخطاء أو تحريفات في الحسابات الخاصة بالمنشأة، ويواجه المراجع في هذه المنشآت صعوبات في الوصول إلى تكوين رأي مهني مبني على مستوى ثقة معقول بالنظر لضعف أنظمة الرقابة الداخلية وتدني مستوى الأداء المحاسبي والرقابي بصفةٍ ترتفع معها التوقعات لدى المراجع بكبر مخاطر المراجعة المتوقعة ، كما أن تعيين المحاسب في هذه المنشآت إذا كان من أجل المصادقة على الإقرارات الضريبية أو على قوائم مالية من أجل استخدامها للحصول على قروض أو تسهيلات قد يتسبب في تعرض المراجع للمسؤولية المدنية وربما الجنائية إذا لم يكن قادراً على القيام بعمليات الفحص المناسبة للحصول على الأدلة التي يكون بناء عليها مطمئناً بمستوى معقول من الثقة من أن الحسابات المعدة للأغراض الضريبية، أو للأغراض الأخرى لا تنطوي على أخطاء أو تحريفات تؤثر على عدالتها.

أما شركات الأموال (شركات مساهمة ، التوصية بالأسهم ، الشركات ذات المسؤولية المحدودة) فإن القانون اليمني قد أسند سلطة تعيين المحاسب القانوني إلى الجمعيات العمومية للمساهمين، لا يجوز لها تفويض هذه السلطة لمجلس الإدارة. وقد ورد في المادة (174)من قانون الشركات اليمني 22 لسنة 1997 ما نصه " يكون لشركة المساهمة مراقب حسابات واحد أو أكثر بشرط أن لا يزيد عددهم عن ثلاثة ، يعين مراقب الحسابات لمدة سنة إلى ثلاث سنوات قابلة للتجديد من جدول المحاسبين القانونيين الذي تضعه الوزارة، ويكون تعيين مراقب الحسابات وتجديد تعيينه وتقدير مكافأته بقرار من الجمعية العامة، وإذا شغر مركز أحد مراقبي الحسابات وجب على رئيس مجلس الإدارة أن يخطر الجمعية العامة فوراً لتعيين من يحل محله.

أما بالنسبة لشركات القطاع العام والمختلط، فإن القانون 39 لسنة 1992م الخاص بالجهاز المركزي قد أوكل واجبات المراجعة إلى الجهاز، وللجهاز أن يستعين عند الاقتضاء بمن يراه من المراجعين القانونيين من خارج الجهاز نصت المادة (11) على الأتي:

" يتولى الجهاز فحص ومراجعة حسابات وحدات القطاع العام والمختلط التي تزيد مساهمة الدولة عن 50٪ من رأسمالها، ويجوز له الاستعانة بمن يراه من مراقبي الحسابات الخارجيين المصرح لهم بمزاولة المهنة في الجمهورية اليمنية، ويتولى الجهاز دون غيره تعيين مراقبي الحسابات الخارجيين وتحديد أتعابهم عندما يرى الاستعانة بهم في كل وحدة من وحدات القطاع العام ووحدات القطاع المختلط، كما يحق للجهاز الاعتراض على تعيين مراقبي الحسابات في وحدات القطاع المختلط التي تقل مساهمة الدولة فيها عن 50٪ من رأسمالها، ويخضع تحديد أتعابهم وتنفيذ برنامج المراجعة المقدمة منهم لموافقة الجهاز.

2.4.4 تحديد أتعاب المراجع:

تمثل الأتعاب الأجور أو الرسوم التي يحصل عليها المحاسب نظير قيامه بعمليات المراجعة لحسابات المنشأة ، وقد تتخذ الأتعاب كأداة للتأثير على استقلالية المراجع في مرحلة الاتفاق أو عند السداد، ويتم الاتفاق على الأتعاب بموجب عقد بين المراجع والمنشأة، وهنالك عدد من الطرق المتبعة التي يتم في ضوئها تحديد أتعاب المراجع فيما يلي عرض لها:

أ- الأتعاب الثابتة:

يتم في هذه الطريقة تحديد الأتعاب بمبلغ ثابت يكون غير قابل للزيادة في المستقبل ، يتم تحديد المبلغ من قبل المراجع في ضوء خبرته وحجم الواجبات التي سيقوم بها، ويتم تحديدها من خلال موازنةٍ للوقت وللمدققين الذين سيقومون بتنفيذ إجراءات التدقيق ومؤهلاتهم بالإضافة إلى الضريبة والأعمال المكتبية وهامش ربح معقول.

غير أن هذا الأسلوب قد يتسبب في خسارة المراجع إذا كانت الحسبة التي أجراها غير دقيقة، وهي تتطلب من المحاسب الدقة في احتساب الأتعاب في ضوء عمليات المسح التي قام بها للمنشأة وتقديره بـ(توقيت ومدى طبيعة أعمال المراجعة) التي سيتم أداؤها.

ب- الأتعاب المتغيرة:

يحدد المراجع أتعاب التدقيق بناء على الوقت (عدد الساعات) الذي سيتم بذله سواء في أعمال المراجعة أو الإشراف .... الخ، وتكلفة الساعة ، وتضرب الساعات في معدل أجر الساعة لكل فئة، ويضاف إلى ذلك نسبة مئوية لتغطية المصروفات غير المباشرة للمكتب.

وتعتبر هذه الطريقة من أكثر الطرق عدالة بالنسبة للمراجع كما أنها تتميز بإعطائها الوقت الكافي لعمليات المراجعة وبالصورة التي تحقق أهداف المراجعة، ويعاب عليها أن العميل لا يكون على علم بما قد يترتب عليه من أتعاب المراجعة مستقبلاً.

ج- الأتعاب الشرطية:

تتوقف على المنافع والنتائج التي سوف تعود على العميل من عملية التدقيق، ومن الممكن أن تكون في شكل نسبة مئوية من قيمة المنفعة التي تعود على العميل، ولكن هذا النوع من الأتعاب يعتبر مخالفاً لآداب مهنة التدقيق، ولن يكون هنالك أتعاب ما لم يكن هنالك نتائج كما هو متفق عليه

3.4.4 الاستغناء عن خدمات المراجع:

إن السلطة التي تملك حق تعيين المحاسب هي التي تملك في نفس الوقت الحق في عزله أو الاستغناء عن خدماته، ففي المشروعات الفردية والخاصة يكون عزل المحاسب بيد أصحاب المشروع الذين عينوه، أما في الشركات المساهمة فإن الجمعية العمومية هي التي لها الحق في عزل المراجع لأنه يعتبر الوكيل عن المساهمين للقيام بمهمة التدقيق، ويتم عزل المدقق إما بسبب الوفاة أو الاستقالة أو فقدان الأهلية الشرعية. ولحماية المحاسب القانوني من العزل التعسفي أثناء تأدية عمله نصت المادة (42) من القانون 26 لسنة 1999 على الآتي:

" مع عدم الإخلال بالقوانين والقرارات النافذة لا يجوز لأي مؤسسة أو شركة يتطلب القانون أن يكون لها محاسب قانوني بما في ذلك الأفراد عزل المحاسب القانوني أثناء تأديته مهامه إلا إذا تبين مخالفته لأحكام هذا القانون والقوانين والقرارات النافذة.

4.4.4 واجبات المراجع:

تتمثل واجبات المراجع بالقيام بأعمال الفحص والتدقيق للحسابات التي يقوم بمراجعتها وفقاً للمعايير والقواعد المهنية المتبعة لا سيما ما تضمنته معايير المراجعة العامة ومعايير العمل الميداني، وبما يمكنه من تكوين رأي مهني مستقل حول مدى عدالة القوائم المالية التي يقوم بمراجعتها من كافة النواحي الجوهرية.

وقد حُدِّدتْ واجبات المُراجع في المادة 179 من قانون الشركات اليمني رقم 22 لسنة 1997 وكذلك المواد (43) إلى(51) من القانون 26 لسنة 1999 وبحسب الآتي:

أ- لالتزام عند القيام بمباشرة أعمال المراجعة وتدقيق الحسابات بالأصول المهنية، وأن يبذل العناية المهنية الكافية في تأدية مهامه، وأن يُبدي رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة، وأن يشير بوضوح إلى مدى كفاية وملاءمة الإفصاح فيها.

ب- الالتزام بالقوانين النافذة وأن يتأكد من تطبيقها بصفة مستمرة من قبل عملائه.

ج- أن يعمل باستمرار على تطوير وتنمية مهاراته، وبما يتلاءم مع التطورات الحديثة، وأن يتابع البحوث والدراسات ذات الصلة بالمهنة، وأن يهتم بالتدريب المهني المستمر للمستخدمين لديه .

د- العمل على تحديث وتطوير الخدمات المهنية وأساليب مزاولة المهنة وأن يسعى إلى تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة.

ه- لقيام بالتخطيط الملائم لتنفيذ العمل وتقسيم العمل على المساعدين والإشراف المباشر عليهم كما يجب أن يوقع بنفسه على التقارير الصادرة منه، ويجب إثبات أسماء وتوقيع المساعدين التابعين له على أوراق العمل.

و- سك السجلات والمستندات المحاسبية الخاصة بأعمال مكتبه، والتي تعطي صورة واضحة وكاملة عن نشاطه ونتيجة أعماله، كما يجب عليه تنظيم المكتب الذي يمارس فيه عمله بما يُؤمِّنُ حفظ أوراق العمل والبيانات والمستندات المؤيدة لقيامة بمراقبة وتدقيق الحسابات، وحفظها لمدة لا تقل عن عشر سنوات من تاريخ إصداره للتقرير مع حفظ نسخه من التقارير والقوائم المالية، ويلزم حفظ الوثائق المشار إليها حتى وإن توقف عن مزاولة المهنة لأي سبب من الأسباب.

ز- الإشارة عند إعداد تقارير المراجعة إلى استخدام القواعد المحاسبية المتفق عليها، وأن يشير إلى الثبات في تطبيقها واستخدامها.

ح- إبلاغ الجهات ذات العلاقة كتابيّاً بما تم اكتشافه من اختلاسات في أموال الجهة التي يقوم بمراجعة حساباتها، وكذا بما تم اكتشافه من تزوير أو غش أو تحايل في الحسابات والسجلات والمستندات والوثائق، بصفة عامة يجب عليه إبلاغ الجهات المعنية كتابيّاً بكافة الأعمال غير المشروعة التي اكتشفها أثناء تأدية مهامه والإفصاح عنها في تقريره .

ط- الإفصاح عما إذا كانت الدفاتر والسجلات والحسابات التي يقوم بتدقيقها ومراجعتها منتظمة طبقا للأصول والنظم المحاسبية، وأن يلفت النظر كتابيّاً إلى

أي مخالفه تظهر له ويطلب معالجتها وتصويبها ، ما لم فعليه الإفصاح عن ذلك في تقريره.

ي- لمراقب الحسابات في كل وقت الإطلاع على جميع دفاتر الشركة وسجلاتها وغير ذلك من الوثائق، وفي طلب البيانات والإيضاحات التي يرى ضرورة الحصول عليها ، وله كذلك أن يتحقق من موجودات الشركة والتزاماتها.

ك- التحقق والتأكد من صحة الإجراءات التي اتبعت في الدعوة لاجتماع الجمعية العمومية، وعليه أن يدلى برأيه في الاجتماع في كل ما يتعلق بعمله .

ل- يتلو تقريره في الجمعية العامة ويكون لكل مساهم حق مناقشة التقرير وطلب إيضاحات بشأن الوقائع الواردة فيه، وإذا قررت الجمعية العامة المصادقة على تقرير مجلس الإدارة دون سماع تقرير مراقب الحسابات كان قرارها باطلاً.

5. المسؤولية القانونية للمراجع:

تنبع المسؤولية القانونية للمراجع من عدم التزامه في ممارسته لمهامه المهنية بالقوانين والأنظمة سواء مع عُملائه أو المجتمع أو قواعد ومعايير السلوك المهني وتنقسم المسئولية القانونية للمراجع إلى:

- مسؤولية مدنية.
- مسؤولية جنائية.
- مسؤولية تأديبه.

1.5 المسؤولية المدنية:

يتوجب على المراجع أن يؤدى عمله بمستوى من العناية المهنية والمهارة المعقولة طبقاً للأصول المهنية المرعية، فإذا أهمل في القيام بواجباته المهنية مما تسبب في إلحاق الضرر بالعميل أو الغير، فإنه يكون في هذه الحالة مسؤولاً عن تعويض الضرر ماليّاً، على أنه يتوجب التفرقة بين حالة الإهمال وبين الخطأ في التقدير فالمراجع – حسب بعض الاجتهادات القانونية –يكون مسؤولاً عن تعويض الضرر الناشئ عن الإهمال، أما إذا أخطأ في تقديره ونجم عن ذلك ضرراً أصاب العميل، فإنه لا يكون مسؤولاً عن تعويض الضرر يقول Thomas Cooly وهو من كبار القانونيين في الولايات المتحدة: ((في تلك المهنة التي تتطلب الحصول على مهارات خاصة، فإن أي شخص يمارس هذه المهنة، ويُعرض خدماته على الجمهور يدعى ضمناً بأنه يمتلك هذه الدرجة من المهارة التي يمتلكها عادة الأشخاص الآخرون المشتغلون بالمهنة نفسها، فإذا كانت ادعاءاته على غير أساس، فإنه يرتكب نوعا من الغش بالنسبة لكل شخص يقوم باستخدامه اعتماداً على مهنته العامة التي يمارسها، ولكن أي شخص – سواء كان ماهراً أو غير ماهر – لا يستطيع أن يتعهد بأن العمل الذي يقوم به سيتم إتمامه بنجاح بدون أي نوع من الخطأ، فهو يتعهد بالقيام بعمله بحسن نية وأمانة، ولكنه لا يمكن التعهد بالعصمة من الخطأ، فهو مسؤول قبل من استخدمه عن الإهمال وسو النية وعدم الأمانة ولكنه ليس مسؤولا عن الخسائر التي تترتب على مجرد الخطأ في التقدير، وعلى العموم فإن للمسؤولية المدنية أركانا ثلاثة لا بدَّ من توافرها لتعرض المراجع للمسؤولية المدنية:

-خطأ يصدر من المراجع.

-ضرر يصيب الغير (العميل أو الطرف الثالث).

-وجود علاقة السببية بين خطأ المراجع والضرر .

وعلى هذا فإن المسؤولية المدنية للمراجع تكون في الحالات التالية:

❖ عدم وفائه بالتزاماته التعاقدية.

❖ المسؤولية التقصيرية الناجمة عن عدم الالتزام بالقانون مما أدى إلى إلحاق الضرر بالغير.

2.5 المسؤولية تجاه العميل:

إن عدم التزام المراجع ببنود العقد الذي أبرمه مع عميله أو مخالفته له مما أدى إلى الإضرار بالعميل، يُعطي عميل المراجعة الحقَّ في المطالبة بالتعويض إذا توافرت بعض الاعتبارات التي تؤكد مسؤولية المراجع عن عدم اكتشاف الأخطاء أو حالات الغش والتلاعب، والتي منها:

-نطاق المراجعة التي تعاقد عليها المراجع.

-حدوث التلاعب كان بسبب إهمال المراجع.

-عدم بذل المراجع العناية المهنية بصورة أدت إلى عدم تنبهه للمخالفات التي كانت تجرى مسؤولية الإدارة عن التلاعب والاختلاس والسبيل الوحيد لإعفاء المراجع هو أن يثبت أنه قد بذل العناية المهنية الملائمة، وفي حدود معايير المراجعة المتعارف عليها، وذلك من خلال أوراق العمل وملفات المراجعة التي يحتفظ بها.

لقد أثار مفهوم العناية المهنية قدراً كبيراً من الالتباس وعدم الوضوح، فكثيراً ما تم مخاصمة المراجعين ومطالبتهم بالتعويضات بحجة عدم بذلهم العناية المهنية المطلوبة، وفي أحدى القضايا المشهورة أمام القضاء البريطاني ضد مُراجع لم يقم بجرد البضاعة، قضى القاضي بأن المراجع لم يكن مهملاً وأن على المراجع أن يبذل في عمله درجة معقولة من العناية والمهارة والحرص، وتساءل القاضي عن ماهية الدرجة المعقولة من العناية والمهارة والحرص وأجاب بأن ذلك يتوقف على ظروف كل حالة على حدة.

أما في التشريعات اليمنية فقد تضمن القانون رقم 26 لسنة 1999 الخاص بمزاولة مهنة المراجعة في المادة (57): ((أن المحاسب القانوني مسؤول قِبل الجهة التي يقوم بمراجعة

حساباتها عن الضرر الذي يلحقه بها بسبب الأخطاء التي تقع منه في تنفيذ عمله أو عند ممارسة مهنته كما يعتبر المحاسب القانوني مسؤول عن الضرر الذي يصيب المالكين أو الغير بسبب تلك الأخطاء، وفي كل الحالات إذا تعدد المحاسبون القانونيون المشتركون في الخطأ كانوا مسؤولين بالتضامن من قبل المالكين أو الغير)).

كما تضمنت المادة (59): ((يكون المحاسب القانوني مسؤولاً عن الضرر الذي يلحق بالجهة أو المالك أو الغير نتيجة الأخطاء أو الإهمال من قبل المساعدين الذين يعملون تحت إشرافه)).

كما تضمنت المادة (183) من القانون 22 لسنة 1997 : ((يكون مراقب الحسابات مسؤولاً قبل الشركة عن تعويض الضرر الذي يلحقها بسبب الأخطاء التي تقع منه في تنفيذ عمله، وإذا تعدد المراقبون المشتركون في الخطأ كانوا مسئولين قبل الشركة بالتضامن ، على أن دعوى المسئولية المدنية تسقط بمضي سنة من تاريخ انعقاد الجمعية العامة التي تلي فيها تقرير المراقب، وإذا كان الفعل المنسوب إلى المراقب جريمة فلا تسقط دعوى المسئولية إلا بسقوط الدعوى العامة، كما يسأل المراقب عن تعويض الضرر الذي يلحق المساهم أو الغير بسبب خطئه.

3.5 المسؤولية المدنية تجاه الغير:

يوجد اختلاف واضح في الأدب المحاسبي فيما يتعلق بمسؤولية المراجع عن الأضرار التي تلحق الغير أو الطرف الثالث وهم مستخدمو القوائم المالية كالبنوك والدائنون والضرائب والمستثمرون، وغيرهم ممن يعتمدون على القوائم المالية في اتخاذ قرارات مالية لتقديم القروض أو منح تسهيلات سلعية أو تحصيل مستحقات عامة إذا تبين أن تلك القوائم كانت تنطوي على تحريفات وأخطاء هامة، وأنها لم تكن صحيحة، وأن الاعتماد عليها قد أدى إلى التسبب بالضرر المالي لأولئك المستخدمين.

لنفرض مثلاً أن أحد المراجعين صادق على ميزانية منشأة، وكان هذا التصديق سبباً في حصول المنشأة على قروض من البنوك أو شراء بضائع كبيرة على الحساب من أحد الموردين، ثم تبين فيما بعد أن الميزانية تحتوى على بيانات غير صحيحة، وتضرر البنك أو المورد من جراء ضعف المركز المالي الفعلي للمنشأة ، فهل يحق للبنك أو المورد أن يطالب المراجع بالتعويض عن الضرر الذي أصابه وفقاً للتشريع اليمني كما سيرد لاحقاً، فإن المراجع

مسؤول عن التعويض، وفي تقديرنا أنه لابد من توافر شرطين لتحقق هذه المسئولية (وجود الضرر ووجود تقصير من المراجع كان سبباً في حدوث الضرر).

يرجع الاختلاف بصورة واضحة إلى أن المراجع لا تربطه أية علاقة مع الطرف الثالث، ولم يلتزم تجاهه بأي التزامات تعاقديه محددة تجعله مسؤولاً عن الأضرار التي تلحقه ووفقاً لاستشارة قانونية حصل عليها مجمع المحاسبين القانونيين في انجلترا رأى المستشارون القانونيون أن حق الغير في الحصول على تعويض ينحصر في الأشخاص الذين أصيبوا بخسائر مالية نتيجةً لإهمال المحاسب في إعداد التقارير أو الحسابات أو القوائم المالية التي اعتمد عليها هؤلاء الأشخاص في الأحوال التي يعلم فيها المراجع - أو كان من واجبه أن يعلم – أن هذه التقارير أو الحسابات أو القوائم المالية قد تم إعدادها خصيصاً لغرض معين أو لعملية معينة، وأن هذه التقارير والحسابات والقوائم سيتم تقديمها إلى هؤلاء الأشخاص، وأنهم سيعتمدون عليها،وأنها هي التي أدت إلى إلحاق الخسارة بهؤلاء الأشخاص، وبموجب هذه المشورة فإن من الواضح أن مسؤولية المراجع عن الأضرار التي تلحق الغير بسبب إهماله وعدم بذله العناية المهنية المتوجبة عليه أصبحت أمراً واقعاً لا يمكن التملص منه.

وقد تحددت مسؤولية المراجع في التشريع اليمني عن الضرر الذي يصيب الغير نتيجة خطئه في المادة (182) من قانون الشركات اليمني رقم 22 لسنة 1997 بالنص الصريح والواضح الذي قضي بأن مراقب الحسابات يُسأل عن تعويض الضرر الذي يلحق المساهم أو الغير بسبب خطئه، كما نصت المادة (58) من قانون مزاولة المهنة رقم 26 لسنة 1999 على أن :

المحاسب القانوني مسئول عن أي إهمال أو خطأ جسيم الحقَ الضرر بالطرف الثالث، الذي استخدم القوائم المالية المرفقة من قبل المحاسب القانوني أو اعتمد عليها في اتخاذ قرارات مالية في مجال الاستثمار أو الإقراض، وبشرط أن يكون الطرف الثالث حسن النية.

4.5 المسؤولية الجنائية:

تعتبر المسؤولية جنائية عندما تكون الأخطاء والمخالفات التي يرتكبها المراجع مضرة بالمجتمع، وتنعقد المسؤولية الجنائية للمراجع إذا ارتكب جريمة من الجرائم المنصوص عليها في القانون، وقد اشتمل قانون الشركات اليمني رقم 22 لسنة1997في هذا الشأن على عدد من النصوص المتعلقة بتحديد مسؤولية المراجع الجنائية، فيما يلي عرض لها:

1.4.5 نصت المادة 288 من القانون رقم 22 لسنة 1997 على ما يلي:

مع عدم الإخلال بالعقوبات الأشد المنصوص عليها في القوانين الأخرى يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة أشهر، ولا تتجاوز سنتين، أو بغرامة لا تقل عن ستين ألف ريال، ولا تتجاوز أربعمائة ألف ريال .

أ- كلُّ مَنْ يُثْبِتُ عمداً في عقد الشركة أو نظامها أو في نشرات الاكتتاب أو في غير ذلك من وثائق الشركة ، بيانات كاذبة أو مخالفة لأحكام هذا القانون، وكُلّ مَنْ وقع هذه الوثائق أو وزعها مع علمه بذلك، ومن المعروف فإن المراجع هو الذي يوقع على تلك الوثائق.

ب- كل من يقيم بسوء قصد من الشركاء أو من غيرهم حِصَصَاً عينية بأكثر من قيمتها الحقيقية.

ج- كل مدير أو عضو مجلس إدارة يوزع للشركاء أو غيرهم أرباحاً صورية أو أرباحاً أو فوائدَ على خلاف أحكام هذا القانون، أو عقد الشركة أو نظامها، وكل مراقب حسابات يصادق على هذا التوزيع مع علمه بالمخالفة.

د- كل مدير أو عضو مجلس إدارة أو مراقب حسابات يستولي على مكافأة أكثر مما هو منصوص عليه في القانون أو عقد الشركة.

ه- كل مدير أو عضو مجلس إدارة أو ؟! يذكر عمداً بيانات كاذبة في الميزانية، أو فيما يعد من تقارير للشركاء أو الجمعية العامة أو يغفل عن عدم ذكر وقائع جوهرية في هذه التقارير، وذلك بقصد إخفاء حقيقة المركز المالي للشركة عن الشركاء أو غيرهم.

و- كل مراقب حسابات أو معاون له أو مستخدم لديه يتعمد وضع تقارير كاذبة عن نتيجة مراجعته أو يخفي عمداً وقائع جوهرية في التقرير الذي يقدمه للشركاء أو الجمعية العامة.

ز- كل مدير أو عضو مجلس إدارة أو عضو رقابة أو مراقب حسابات أو معاون له أو مستخدم لديه، وكل شخص يعهد إليه بالتفتيش على الشركة يفشي ما يحصل عليه بحكم عمله من أسرار الشركة أو يستغل هذه الأسرار لجلب نفع له أو لغيره.

2.4.5 نصت المادة (71) من قانون مزاولة المهنة رقم 26 لسنة1999م على الأتي:

مع عدم الإخلال بالعقوبات الأشد المنصوص عليها في القوانين الأخرى النافذة يعاقب المحاسب القانوني مع بالحبس مدة لا تتجاوز سنتين ولا تقل عن ستة أشهر، إذا أرتكب الأفعال التالية:

أ- دون بيانات كاذبة في أي تقرير، أو حساب، أو وثيقة في سياق ممارسته للمهنة.

ب- وضع تقريراً مغايراً للحقيقة، أو صادق على وقائع مغايرة في وثيقة يتوجب إصدارها قانوناً أو بحكم قواعد ممارسة المهنة.

ج- صادق على توزيع أرباح صورية أو غير حقيقية.

د- لم يُبلّغ الجهة المعنية بجرائم الاختلاس أو التزوير أو الغش أو التحايل المشار إليها في المادة (50)

ه- أفشى أسرار الشركة

و- صادق بتوقيعه على تقارير عن حسابات لم تدقق من قِبله أو من قِبل العاملين تحت إشرافه.

3.4.5 اعتبرت التشريعات الضريبية اعتماد المراجع القانوني لإقرار ضريبي غير صحيح المشاركة في جريمة التهرب الضريبي، إذا ساعد أو حرض أو اتفق مع الممول أو الشركة على التهرب من أداء الضريبة، وحُدد لعقوبة المراجع عند الاشتراك في جريمة التهرب الضريبي بالسجن مع اعتبار هذه الجريمة من الجرائم المخلة بالشرف والأمانة .

5.5 المسؤولية التأديبية:

يُسأل المُدقِّقُ تأديبياً في ضوء أحكام القانون 26 لسنة 1999 الخاص بمزاولة المهنة على سلوكه المهني، وقد نصت المادة (67) من القانون على الآتي:

مع عدم الإخلال بإقامة الدعوى الجنائية أو المدنية عند الاقتضاء يعاقب كل محاسب قانوني إذا لم يراع الأصول المهنية (قواعد وآداب سلوك المهنة) بإحدى العقوبات التالية:

- التنبيه الخطي.
- الإنذار الخطي.
- التوقيف المؤقت للترخيص بما لا يتجاوز ثلاث سنوات.
- يكون تأديب المحاسبين القانونيين بمعرفة مجلس تأديب تبين اللائحة طريقة تشكيله ونظام سير العمل فيه والقواعد والإجراءات الخاصة للتظلم من قراراته.
- يُراعي في تشكيل مجلس التأديب أن يكون من الجهات ذات الاختصاص، وأن يكون ثلث أعضائه على الأقل محاسبين قانونيين.

أسئلة التقويم الذاتي:

أجب عن جميع الأسئلة:

1. عرف الاستقلال الذهني.
2. عرف الاستقلال الظاهري.
3. ما الشروط التي وضعها المجمع العربي للمحاسبين القانونيين كحد أدنى للتأهيل العلمي؟
4. ما أهم الحقوق لمُراجع الحسابات؟
5. ما واجبات مُراجع الحسابات؟

?

6. الخلاصة:

عزيزي الدارس،

وصلنا الآن إلى نهاية هذه الوحدة، نتمنى أن تكون قد استوعبت النقاط المهمة الواردة فيها:

في بداية هذه الوحدة تحدثنا عن التأهيل العلمي والعملي للمُراجع ووضحنا أهمية كل منهما. وفي القسم الثاني تحدثنا عن استقلال مراجع الحسابات وميزنا بين المفهوم الذهني للاستقلال والمفهوم الظاهري، كما أشرنا أيضاً إلى أهمية استقلال مراجع الحسابات، وحتى يتحقق هذا الاستقلال يجب أن تتوافر في المراجع مقومات شخصية وموضوعية حتى يستطيع حماية نفسه من المساءلة القانونية.

في القسم الثالث من هذه الوحدة تناولنا حقوق مراجع الحسابات وواجبات، حيث تحدثنا أولاً عن الحقوق، وهي حق طلب البيانات والإيضاحات، وحق دعوة الجمعية العمومية، وحق الحصول على صورة من الإخطارات من مجلس الإدارة إلى المساهمين، وحق حبس المستندات والأوراق وحق مناقشة مراجع الحسابات لاقتراح عزله. أما الواجبات فتتمثل في تقديم التقرير وحضور الجمعية العمومية، وفي القسم الرابع تناولنا المسؤولية القانونية للمراجع نرجو أن تكون قد استفدت من هذه الوحدة مع تمنياتنا لك بالتوفيق والسداد.

7. لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية:

عزيزي الدارس،

في الوحدة التالية سنوضح الأخطاء التي يرتكبها المحاسب، ونتحدث عن أهداف الغش، كما سنبين مسؤولية ودليل مراجع الحسابات عن اكتشاف الأخطاء والغش.

8. إجابات التدريبات:

تدريب (1)

إن التأهيل العملي للمراجع لا يعفيه عن التأهيل العلمي، لأنه قد يواجه أثناء عمله الكثير من المسائل والمشاكل المحاسبية والقانونية والاقتصادية مما يستوجب تأهيله العلمي في هذه النواحي. وفي كثير من الأحيان يشترط أن يكون المراجع خريج بكالوريوس تجارة، وبعض المنظمات المهنية لا تقبل إلا خريجي شعبة محاسبة. كما أن المجمع العربي للمحاسبين القانونيين اشترط للمراجع أن يكون مؤهلاً تأهيلاً علمياً بأن يلم بالحد الأدنى من مبادئ المحاسبة والتكاليف والأساليب الإحصائية والإدارة المالية واللغات المختلفة كالانجليزيه والفرنسية وغيرها.

تدريب (2)

الاستقلال الذهني هو تجرد المدقق من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد. أما الاستقلال الظاهري فيعني وجود قواعد قانونية وأعراف مهنية تضمن عدم سيطرة إدارة المنشأة على المدقق وعدم ربط مصالحه بها.

تأتي أهمية استقلال مراجع الحسابات من أن مراجع الحسابات يعمل بصفته وكيلاً عن المُلاّك لتقييم مدى نجاح الإدارة بصفتها وكيلاً عن الملاك فى إدارة المنشأة، وحتى يؤدى مراجع الحسابات عمله هذا بصورة سليمة يجب أن يتوفر له عنصر الاستقلالية فى عمله ليبدي رأيه دونما خوف أو ضرر يلحق به أو مصلحة يستفيد منها. ومن هنا تتضح لنا أهمية عمل المراجع، إذ تعتمد على عمله جهات عديدة في اتخاذ قراراتها على ضوء رأيه الفني حول المنشأة.

9. مسرد المصطلحات:

الاستقلال الذهني Mental Independence

يعني تجرد المدقق من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد.

الاستقلال الظاهري Appearance Independence

يعني وجود قواعد قانونية وأعراف مهنية تضمن عدم سيطرة إدارة المنشأة على الموقف وعدم ربط مصالحه بها.

10.المراجع:

المراجع العربية:

1. الجمل، متولي والجزار محمد السيد، أصول المراجعة، الجزء الأول، القاهرة: مطبعة الرسالة، 1986م، ص22.
2. عبد المنعم،محمود عبد المنعم وأبوطبل، عيسى محمد ، المراجعة: أصولها العلمية والعملية ، الجزء الأول، القاهرة: دار النهضة العربية 1982 ، ص89-90-و ص98.
3. جمعه، أحمد حلمي، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، ط 1 عمان، : دار صفاء للنشر والتوزيع، 2000، ص11-20.
4. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، دليل المعلومات – التأهيل للحصول على لقب محاسب قانوني عربي(ACPA) عمان، الأردن ، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، 1997م،ص22 .

المراجع الانجليزية:

1. Lee T. **Company Auditing**, London: Van North and Pen Hold Co. 1968, P89 .
2. Meigs, Walter , Whittington, O.Ray, Pany,kurt and Meigs, Robert F, **Principles of Auditing** 9th ed Boston:IRWIN, 1989, P.21 .

الوحدة الثالثة

3

الأخطاء والغش

محتويات الوحدة

الموضـــــــوع	الصفحة
1 . مقدمة..	**70**
1.1 تمهيد	70
2.1 أهداف الوحدة..	70
2. الأخطاء..	**71**
2. 1 تصنيف الأخطاء..	71
2.2 تصنيف الأخطاء من حيث تأثيرها على ميزان المراجعة....	72
3. الغش...	**74**
1.3 تعريف الغش...	74
2.3 أهداف الغش...	74
4. مسئولية مراجع الحسابات عن اكتشاف الأخطاء والغش......	**76**
5. دليل مسئولية مراجع الحسابات عن الغش والخطاء...............	**77**
6 . الخلاصة...	**80**
7. لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية..................................	**80**
8. إجابات التدريبات...	**81**
9. مسرد المصطلحات...	**82**
10. المراجع...	**82**

1. المقدمة:

1.1 تمهيد :

عزيزي الدارس، مرحباً بك إلى هذه الوحدة

تحتوي هذه الوحدة على أربعة أقسام رئيسة، القسم الأول يشتمل على الأخطاء وأنواعها، وتحدثنا أيضا فيه عن تصنيف الأخطاء من حيث تأثيرها على ميزان المراجعة. وفي القسم الثاني تناولنا الغش وعرفناه، وبينا الأهداف التي يرتكب من أجلها الغش. وفي القسم الثالث وضحنا مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف الأخطاء والغش ، وفي القسم الرابع تناولنا دليل لجنة المعايير الدولية عن مسؤولية مراجع الحسابات عن الغش والخطأ.

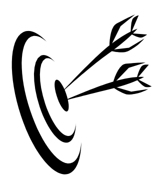
وتحتوي هذه الوحدة على تدريبات وأسئلة للتقويم الذاتي.

أرجو أن تكون وحدة مفيدة لك مع خالص تمنياتنا لك بالتوفيق والنجاح.

2.1 أهداف الوحدة :

عزيزي الدارس، بعد فراغك من دراسة هذه الوحدة ينبغي أن تكون قادراً على أن:

1. تشرح الأخطاء التي يمكن أن يرتكبها المحاسب.
2. تعدد أنواع الأخطاء.
3. تصنف الأخطاء من حيث تأثيرها على ميزان المراجعة.
4. تعرف الغش.
5. تذكر الهدف الذي يرتكب من أجله الغش.
6. تبين مسؤولية ودليل مراجع الحسابات عن اكتشاف الأخطاء.



2. الأخطاء:

إن اكتشاف الأخطاء لا يعد هدفاً رئيساً للمراجع أثناء قيامه بالمراجعة الحسابية والمستندية والمحاسبية خاصة في ظل المراجعة الانتقادية، والأخطاء تقع دون سوء نية فقد تقع نتيجة إرهاق وتعب واجهاد المحاسب لازدحام العمل اليومي، أو قد تقع نتيجة لجهله وعدم معرفته بالأصول والمبادئ المحاسبية.

1.2 تصنيف الأخطاء

هنالك عدة تصنيفات للأخطاء، أهمها:

1.1.2 الأخطاء نتيجة السهو

وتنقسم الأخطاء نتيجة السهو إلى الآتي:

أ- السهو الكلي

وذلك حين لا تُقيّدُ عملية محاسبية بالكامل، وبالتالي تسقط بالكامل في سجلات القيد الأولى(اليوميات)، أو حينما لا يُرحّل طرف عملية محاسبية إلى الحسابات المعنية في دفتر الاستاذ، ومثل هذا الخطأ لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة.

إن اكتشاف أخطاء السهو الكلي يكون سهلاً إذا سُجلت العملية في سجلات القيد الأولى، أما إذا لم تسجل العملية مطلقا فهنا يصعب حقيقةً اكتشاف مثل هذا الخطأ، وعادة تكتشف مثل هذه الاخطاء عن طريق فحص المستندات، أو عن طريق تحقيق عناصر الأصول وإجراء المقارنات مع حسابات الفترات السابقة، أو عن طريق دراسة العلاقات بين الارصدة المختلفة. أو عن طريق وجود دلائل أو قرائن أو شواهد على وقوع مثل هذه العمليات التى حذفت كليّاً، من أمثلة ذلك عدم إثبات شراء أحد الأصول أو بيعه الثابتة أو شراء بضاعة أو بيعاها، وغيرها.

ب- السهو الجزئي

يكون هذا النوع من الأخطاء بعدم إثبات طرف من طرفي العملية المحاسبية في دفاتر القيد الأولى، أو عدم ترحيل أحد طرفي العملية إلى دفتر الأستاذ، ويلاحظ أن مثل هذا النوع من الأخطاء يؤدى إلى عدم توازن ميزان المراجعة إلا إذا كانت هناك أخطاء متكافئة، وتكتشف مثل هذه الأخطاء عن طريق مراجعة التسجيل والترحيل لجميع العمليات المحاسبية .

2.1.2 الأخطاء الارتكابية

هي أخطاء في العمليات الحسابية مع جمع أو طرح أو ضرب أو قسمة، وفي ترصيد الحسابات، ويُلاحظ أن وجود نظام مراقبة داخلية سليم واستعمال الآلات الحاسبة والحاسوب يؤدي إلى التقليل من حدوث الأخطاء الارتكابية.

3.1.2 الأخطاء في التوجيه المحاسبي

هي أخطاء التوجيه والمعالجة المحاسبية التى قد تنشأ بسبب جهل المحاسبين بالأصول والقواعد والمبادئ المحاسبية ، ومن هذه الأخطاء عدم التفرقة بين النفقات الإيرادية والنفقات الرأسمالية، أو بين المخصصات والاحتياطيات، والأخطاء في التوجيه المحاسبي لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة، ولا تكتشف بسهولة بل يقتضى اكتشافها مراجعة مستندية.

4.1.2 الأخطاء المتكافئة

هي الأخطاء التى يعوض بعضها بعضاً، بحيث يزيل خطأ أثر خطأ آخر، ومن هذا فإن مثل هذه الأخطاء لا تؤثر على توازن ميزان المراجعة، والأخطاء المتكافئة تقع في مرحلة التسجيل أو في مرحلة التبويب، وهي تحتاج إلى مجهود كبير من المراجع، لأنها تتطلب مراجعة مستندية وحسابية دقيقة وبعناية كبيرة وإلى اهتمام كبير بعمليات الترحيل إلى دفاتر الأستاذ

نشاط



هنالك تصنيفات أخرى لأنواع الأخطاء إبحث عنها في كتب المراجعة المختلفة.

2.2 تصنيف الأخطاء من حيث تأثيرها على ميزان المراجعة

يمكن تصنيف الأخطاء من حيث تأثيرها على ميزان المراجعة إلى :

1.2.2 أخطاء لا يكشف عنها ميزان المراجعة

حيث يتوازن ميزان المراجعة بالرغم من وجود بعض الأخطاء سواء في سجلات القيد الأولى أو في دفاتر الأستاذ، ومن هذه الأخطاء :

أ. أخطاء التوجيه المحاسبي كأن تسجل نفقات رأسمالية باعتبارها نفقات إيرادية.

ب. الأخطاء المتكافئة عندما يمحو خطأ عملية خطأ أخرى .

ج. التسجيل في سجلات القيد الأولى أو الترحيل من دفاتر الأستاذ إلى حساب خاطئ سهواً نتيجة تشابه الأسماء مثلاً.

2.2.2 أخطاء يكشف عنها ميزان المراجعة: ومن هذه الأخطاء:

أ. تسجيل أحد طرفي الحدث المالى دون تسجيل الطرف الآخر .

ب. تسجيل أحد طرفي الحدث المالى بمبلغ يختلف عن الطرف الآخر .

ج. أخطاء الجمع والترصيد في دفاتر الأستاذ .

د. الخطأ والسهو في نقل ارصدة الحسابات من دفتر الأستاذ إلى ميزان المراجعة.

الجدول (1) يوضح تصنيف الأخطاء من حيث تأثيرها على ميزان المراجعة

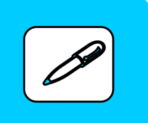
أخطاء لا يكشف عنها ميزان المراجعة	اخطاء يكشف عنها ميزان المراجعة
أ. أخطاء التوجيه المحاسبي	أ. تسجيل أحد طرفي الحدث المالي دون تسجيل الطرف الآخر.
ب. الأخطاء المتكافئة	ب. تسجيل أحد طرفي الحدث المالي بمبلغ يختلف عن الآخر
جـ. الترحيل من دفاتر الأستاذ إلى حساب خاطئ سهواً	جـ. أخطاء الجمع والترصيد في دفاتر الأستاذ
	د. الخطأ والسهو في نقل أرصدة الحسابات من دفتر الأستاذ إلى ميزان المراجعة.

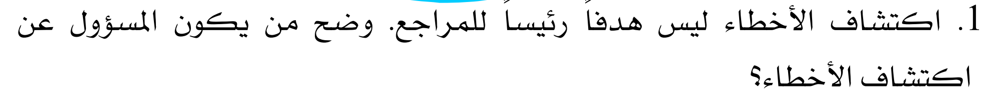
3. الغش:

1.3 تعريف الغش

الغش هو تعمد إخفاء أو البيانات أو تعديلها، بغرض الحصول على منافع خاصة، أو لتضليل طرف آخر، أو تحميله بما يزيد عن التزاماته، أو الحصول على أصول وممتلكات المنشأة لاستخدامها في الأعمال الخاصة، أو التحريف المتعمد للمعلومات المالية من قبل موظفي الشركة أو طرف ثالث.

تدريب (1)





1. اكتشاف الأخطاء ليس هدفاً رئيساً للمراجع. وضح من يكون المسؤول عن اكتشاف الأخطاء؟



2. أيهما أسهل اكتشاف الأخطاء أم الغش ؟ ولماذا؟

2.3 أهداف الغش

يرتكب الغش عادة لأحد هدفين:

1.2.3 الهدف الأول

إخفاء عجز أو اختلاس أو سوء استعمال أحد أصول المنشأة، و يكون ببعض الوسائل من أمثلتها:

أ- عدم إثبات مبيعات نقدية .

ب- تسجيل نفقات وهمية أو بأعلى من قيمتها الحقيقية، ومن ذلك إضافة أسماء وهمية لكشوفات المستحقات المدفوعة للعاملين .

ج- التلاعب في المخزونات عن طريق تسجيل أذونات صرف وهمية أو عن طريق استغلال نسب المواد التالفة .

وجدير بالذكر أن مثل حالات الغش هذه لا تتم إلا في ظل عدم وجود نظام مراقبة داخلية، أو في ظل عدم كفاءته إن كان موجوداً.

2.2.3 الهدف الثاني :

التأثير على دلالة التقارير المالية عن نتيجة الأعمال والمركز المالى، ومن ذلك:

أولاً: إبراز الأرباح بأكثر من حقيقتها، ومن أغراض ذلك بيع أسهم المنشأة بأسعار مرتفعة، أو تضخيم حصة الإدارة من الأرباح، أو ترغيب منشأة أخري في شراء هذه المنشأة، ومن وسائل ذلك:

أ. إثبات نفقات إيرادية كنفقات رأسمالية.

ب. تضخيم رقم المبيعات .

ج. تضخيم رقم المخزون السلعي آخر المدة .

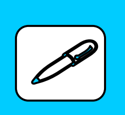
ثانياً: إبراز الأرباح بأقل من حقيقتها، وذلك بغرض التهرب من الضرائب، أو الحصول على إعانة من الدولة، أو بغرض المضاربة في أسعار أسهم المنشأة، ويلاحظ أن إظهار الأرباح بأقل من حقيقتها يؤدي إلى تكوين احتياطيات سرية، ومن وسائل ذلك:

أ. إثبات نفقات رأسمالية كنفقات إيرادية.

ب. خفض رقم المبيعات .

ج. تخفيض رقم المخزون السلعي آخر المدة .

تدريب (2)



رتب القائمة (أ) مع (ب)

أ	ب
أخطاء يكشف عنها ميزان المراجعة	تضخيم رقم المبيعات
اختلاس	عدم إثبات مبيعات نقدية
أخطاء لا يكشف عنها ميزان المراجعة	أخطاء الجمع والترصيد في دفتر الأستاذ
إبراز الأخطاء بأكثر من حقيقتها	أخطاء التوجيه المحاسبي

4. مسئولية مراجع الحسابات عن اكتشاف الأخطاء والغش:

إن الهدف الرئيس للمراجعة ليس هو اكتشاف الأخطاء والغش، أو تقليل إحتمالات وقوعها، وإنما هو واجب إدارة المشروع عن طريق نظام المراقبة الداخلية السليم، وما يتضمنه من جميع الوسائل والإجراءات، فالمراجعة قد تحولت من مراجعة كاملة تفصيلية الى مراجعة اختيارية، وذلك لكبر حجم المشروعات وتعدد عملياتها، وبذلك أصبحت المراجعة الاختيارية هي الأساس السائد للعمل الميداني الآن، بينما أصبحت المراجعة التفصيلية هي الاستثناء، فقد أكدت لجنة معايير المراجعة الدولية. International Standards of Auditing Committee (ISAC) في معيار المراجعة الدولي رقم (530) (ISA) عن مراجعة العينات فى الفقرة الثانية علي ذلك، التي نصَّها سواءً باستخدام طرق المعاينة الإحصائية أو الحكمية، فيجب على المراجع أن يحدد ويختار عينة مراجعة عند قيامه باجراءات المراجعة على أن يُقَوِّمَ نتائج هذة العينة.

5. دليل مسئولية مراجع الحسابات عن الغش والخطأ:

اهتمت لجنة معايير المراجعة الدولية (ISAC) التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFA) بإصدار معيار المراجعة الدولية رقم (240) عن الغش والخطأ لتوفير دليل عن مسؤولية المراجع عن الغش والخطأ عند مراجعة البيانات المالية، هذا المعيار الآتي:

1.5 عند تخطيط إجراءات المراجعة وتنفيذها، وتقويم النتائج، يجب علي المراجع أن يأخذ في الاعتبار الانحرافات المادية في القوائم المالية الناتجة عن الغش والخطأ.

2.5 إن مسؤولية اكتشاف الغش والخطأ تقع على عاتق الإدارة بالحفاظ علي أنظمة المراقبة الداخلية والمحاسبية.

3.5 إن المراجع لايمكن أن يكون مسؤولاً عن منع الغش والخطأ، وذلك لأنه لا يقوم بالمراجعة الكاملة التفصيلية المستمرة .

4.5 يجب على المراجع تقويم مخاطر احتواء البيانات المالية على غش أو خطأ، ويجب عليه الاستفسار من الإدارة عن أي غش أو خطأ هام تم اكتشافه، هذا وتزيد مخاطر المراجعة بضعف نظام المراقبة الداخلية.

5.5 إن احتمال اكتشاف الخطأ أكبر من احتمال اكتشاف الغش، ذلك لأن الغش يكون مصحوباً بطرق مصممة لإخفاء وجوده.

6.5 يجب على المراجع إذا وجد أن هناك احتمالاً لوجود غش أو خطأ أن يُحدد مدى التأثير المحتمل علي المعلومات المالية، ومن ثمّ القيام بالإجراءات الإضافية، والتى تعتمد على الآتي:

أ- نوع الغش أو الخطأ (عادى/محتمل/جسيم).
ب- احتمال حدوثه.
ج- احتمال وجود تأثير مادي له على المعلومات المالية.

7.5 بناءً علي النقطة السابقة يجب على المراجع في حالة وجود غش أو خطأ أن يبلغ الإدارة بالنتائج التي توصل إليها فى الوقت المناسب مع مراعاة الآتي:

أ- إعلام مستوى وظيفي أعلى من الشخص المشكوك في تورطه.

ب- الحصول على استشارة قانونية إذا كان المشكوك فيه الإدارة ككل.

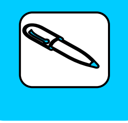
8.5 إذا توصل المراجع إلى أن الغش له تأثير مادي علي القوائم المالية، ولم يظهره بصوره واضحة، أو لم يُصحَّح الخطأ فعليه أن يعطي تقريراً متحفظاً أو عكسياً، أو عدم إعطاء رأيه إذا وضعت الإدارة قيوداً على نطاق المراجعة، أما إذا كانت القيود بسبب الظروف، فعليه أن يأخذ في الحسبان التأثير على تقريره، وفي حالة تأكد المراجع من عدم اتخاذ الإدارة الإجراءات المناسبة بالنسبة للغش حتى لو كان غير مادي، عليه طلب الاستشارة القانونية أو الانسحاب من المهمة.

9.5 يجب على المراجع في حالة وجود غش أو خطأ أن يقوم بالآتي:

أ- التخلي عن السرية والإفصاح للجهات المشرفة .

ب- الافصاح عن ذلك للمراجع الجديد.

تدريب (2)



إذا طلب منك مراجعة لإحدى الشركات، فوجدت أن هناك احتمالاً لوجود غش أو خطأ كيف تتصرف؟

أسئلة التقويم الذاتي :

أجب عن جميع الأسئلة:

1. إلى كم قسم تنقسم الأخطاء نتيجة السهو، وما هذه الأقسام؟
2. متى تكون عملية اكتشاف أخطاء السهو الكلي صعبة؟ ومتى تكون سهلة؟
3. كيف تكتشف أخطاء السهو الكلي؟
4. كيف يتم الخطأ نتيجة السهو الجزئي؟
5. ما الأخطاء الارتكابية؟
6. كيف تنشأ الأخطاء في التوجيه المحاسبي؟
7. عرف الأخطاء المتكافئة.
8. اذكر الأخطاء التي يكشف عنها ميزان المراجعة والأخطاء التي لا يكشف عنها.
9. عرف الغش.
10. ما الأهداف التي يُرتكَبُ من أجلها الغش؟
11. ما الإجراءات التي يجب أن يقوم بها المراجع إذا وجد غِشاً أو خطأ؟

6.الخلاصة:

عزيزي الدارس،

قبل أن تقرأ هذه الخلاصة أرجو أن تكون قد حققت الأهداف التعليمية الواردة في بداية هذه الوحدة.

في بداية هذه الوحدة تحدثنا عن الأخطاء وأنواعها من حيث الأخطاء نتيجة السهو، والأخطاء الارتكابية، والأخطاء في التوجيه المحاسبي والأخطاء المتكافئة، كما صنفنا الأخطاء من حيث تأثيرها على ميزان المراجعة إلى أخطاء يكشف عنها ميزان المراجعة، وأخطاء لا يكشف عنها ميزان المراجعة. بعد ذلك تحدثنا عن الغش والأهداف التي يُرتكب من أجلها، وهي هدفان: الهدف الأول هو إخفاء عجز أو اختلاس أو سوء استعمال أحد أصول المنشاة. والهدف الثاني هو التأثير على دلالة التقارير عن نتيجة الأعمال والمركز المالي.

في نهاية الوحدة قمنا بتوضيح مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف الأخطاء والغش. ووضحنا البيانات التي تضمنها دليل مسؤولية المراجع عن الغش والخطأ عند مراجعة البيانات المالية الذي أصدرته لجنة المعايير الدولية.

عزيزي الدارس، نأمل أن نكون قد وفقنا في هذه الوحدة مع تمنياتنا لك بالتوفيق والنجاح.

7. لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية:

عزيزي الدارس،

الوحدة التالية بعنوان (أدلة الإثبات في المراجعة) وهي تشمل على الإرشادات التي يُستدلُّ بها على مدى حجية أدلة الإثبات، والعوامل التي تؤثر في كمية أدلة الإثبات وأهم أنواع أدلة الإثبات في المراجعة والوسائل والإجراءات الفنية للحصول على أدلة الإثبات.

8. إجابات التدريبات:

تدريب (1)

1. اكتشاف الأخطاء ليس مسؤولية المراجع، والمسؤول عن اكتشاف الأخطاء هو الإدارة عن طريق نظام الرقابة الداخلية السليمة.
2. اكتشاف الأخطاء أسهل من اكتشاف الغش، وذلك لأن الغش يكون مصحوباً بطرق مصممة لإخفائه.

تدريب (2)

أ	ب
أخطاء يكشف عنها ميزان المراجعة	أخطاء الجمع والترصيد في دفتر الأستاذ
اختلاس	عدم إثبات مبيعات نقدية
أخطاء لا يكشف عنها ميزان المراجعة	أخطاء التوجيه المحاسبي
إبراز الأرباح بأكثر من حقيقتها	تضخيم رقم المبيعات

تدريب (3)

1. إذا وجد المراجع أن هناك احتمالاً لوجود غش أو خطأ عليه أن يحدد مدى التأثير المحتمل على المعلومات المالية ثم القيام بالإجراءات الإضافية التي تعتمد على الآتي:
   أ. نوع الغش أو الخطأ (عادي –جسيم – محتمل).
   ب. احتمالات حدوثه.
   ج. احتمال وجود تأثير مادي له على المعلومات المالية.
2. إذا وجد المراجع أن الغش له تأثير مادي على القوائم المالية، ولم يتم إظهاره بصورة واضحة أو لم يتم تصحيح الخطأ، فعليه أن يعطي تقريراً متحفظاً أو عكسيّاً، أو عدم إعطاء رأيه إذا وضعت الإدارة قيوداً على نطاق المراجعة.

أما إذا كانت القيود بسبب ظروف، فعليه أن يأخذ في الحسبان التأثير على تقريره، وفي حالة تأكد المراجع من عدم اتخاذ الإدارة الإجراءات المناسبة بالنسبة للغش حتى لو كان غير مادي، فعليه طلب الاستشارة القانونية أو الانسحاب من المهمة.

9. مسرد المصطلحات:

- **السهو الكلي**

الأخطاء التي تكون نتيجة عدم تقييد عملية محاسبية بالكامل، وبالتالي تسقط بالكامل في سجلات القيد الأولى.

- **السهو الجزئي**

هي الأخطاء التي لم يثبت فيها من طرفي العملية المحاسبية في دفاتر القيد الأولى.

- **الأخطاء الارتكابية**

هي الأخطاء في العمليات الحسابية من جمع أو طرح أوضرب أو قسمة.

- **الأخطاء المتكافئة**

هي الأخطاء التي يعوض بعضها بعضاً، بحيث يزيل خطأٌ أثر خطأ آخر.

- **لجنة معايير المراجعة الدولية**

Internaetionl Standards of Auditing Committee (ISAC)

هي لجنة دولية تصدر المعايير التى تنظم مهنة المراجعة على مستوى العالم، وتتبع هذه اللجنة للاتحاد الدولى للمحاسبيين (I FA).

10 . المراجع:

المراجع العربية:

1. جمعة، أحمد حلمي، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، ط1، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2000 م، ص 34.

المراجع الإنجليزية:

1. IFA, Handbook, Auditting, IFAC, NewYork U.S.A July 1997, P.89

الوحدة الرابعة

4

أدلة الإثبات في المراجعة

محتويات الوحدة

الموضــــــــوع	الصفحة
1. مقدمة	**87**
1.1 تمهيد	87
2.1 أهداف الوحدة	87
2. أدلة الإثبات	**88**
3. حجية أدلة الإثبات	**90**
1.3 الإرشادات التي يستدل بها على مدى حجية أدلة الإثبات	90
2.3 صلاحية الوسيلة أو الاسلوب الفني الذي يتبع في الحصول على دليل الاثبات	90
3.3 مدى توافر الثقة في المصدر	90
4.3 نوعية الدليل أو طبيعته	90
5.3 كيفية الحصول على الدليل	91
6.3 مدى علاقة الدليل بالعنصر محل الفحص	91
7.3 توقيت الحصول على الدليل	91
8.3 القواعد التي تعتمد عليها حجية أدلة الإثبات وقرائنها	92
4. العوامل التي تؤثر في كمية أدلة الإثبات	**93**
1.4 الأهمية النسبية للعنصر الذي يَقومُ مراجع الحسابات بفحصه	93
2.4 احتمال وقوع خطأ أو تلاعب في العنصر محل الفحص والمراجعة	93
3.4 تكلفة الحصول على الدليل أو القرينة	93
4.4 مدى كفاءة نظام المراقبة الداخلية بالمنشأة	94
5. أنواع أدلة الإثبات في المراجعة	**94**
1.5 الوجود الفعلي	94
2.5 المستندات الحقيقية المؤيدة للعمليات المثبتة بالدفاتر	95
3.5 الإقرارات المكتوبة من الغير(المصادقات)	96
4.5 الشهادات من إدارة المنشأة	96
5.5 وجود نظام سليم للمراقبة الداخلية	96
6.5 العمليات اللاحقة لتاريخ قفل الحسابات	96
7.5 مدى الدقة الحسابية للعمليات المثبتة بالدفاتر	97
8.5 المقارنات والأوزان النسبية والنسب المالية	97
6. الوسائل والإجراءات الفنية للحصول على أدلة الإثبات	**98**
1.6 الجرد العملي	98
2.6 المراجعة الحسابية	99

3.6 المراجعة المستندية..	99
4.6 المراجعة الانتقادية..	99
5.6 المصادقات..	100
6.6 أسلوب الاستفسارات..	101
7.6 أسلوب التحليل المالي..	101
7. الخلاصة..	**103**
8. لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية..	**104**
9. إجابات التدريبات..	**104**
10. مسرد المصطلحات..	**106**
11. المراجع..	**107**

1- المقدمة:

1.1 تمهيد :

عزيزي الدارس، مرحباً بك إلى هذه الوحدة !

تحتوي هذه الوحدة على خمسة أقسام رئيسة. في القسم الأول تحدثنا عن أدلة الاثبات في المراجعة، وعرفنا القرينة في القانون والقرينة في المراجعة. وفي القسم الثاني تناولنا حجية أدلة الاثبات، واشتمل هذا القسم على الإرشادات التي يستدل بها على مدى حجية أدلة الاثبات، والقواعد التي تعتمد عليها حجية أدلة الإثبات. وفي القسم الثالث ناقشنا العوامل التي تؤثر في كمية أدلة الاثبات، وفي القسم الرابع عددنا فيه أنواع أدلة الإثبات وفي القسم الخامس والأخير وضحنا الوسائل والإجراءات الفنية للحصول على أدلة الإثبات.

كما زودناك في هذه الوحدة بالعديد من التدريبات وأسئلة التقويم الذاتي حتى تعينك على فهم واستيعاب هذه الوحدة.

عزيزي الدارس، مرحباً بك مرة أخرى في هذه الوحدة،ونتمنى أن تساهم معنا في تطويرها.

2.1 أهداف الوحدة :

عزيزي الدارس، بعد فراغك من دراسة هذه الوحدة ينبغي أن تكون قادراً على أن:

1. تفرق بين قرائن الإثبات وأدلة الإثبات.
2. تذكر الإرشادات التي يستدل بها على مدى حجية أدلة الإثبات.
3. تعدد القواعد التي تعتمد عليها حجة أدلة الإثبات.
4. توضح العوامل التي تؤثر في كمية أدلة الإثبات.
5. تبين أهم أنواع أدلة الإثبات.
6. تشرح الوسائل والإجراءات الفنية للحصول على أدلة الإثبات.



2. أدلة الإثبات:

إن الهدف الرئيس للمراجعة – كما سبق أن عرفنا – هو إبداء مراجع الحسابات لرأيه الفني المحايد عن نتيجة فحصه للدفاتر والسجلات والقوائم المالية، ومدى دلالة القوائم المالية عن نتيجة الأعمال والمركز المالي، وفي سبيل ذلك يجب أن يتوافر لديه قدرٌ كافٍ من أدلة الإثبات والقرائن التى توصله إلى رأيه الفني ذلك .

❖ تعريف القرينة

يعرف رجال القانون القرينة بأنها حقيقة معروفة أو مجموعة من الحقائق تقدم للمحكمة بهدف إقناعها بحقيقة الاقتراح الذي ترغب المحكمة في التحقق منه، أما القرينة في المراجعة فهي استنباط المُراجعُ نتيجةً من أمرٍ ثابتٍ أو من حقيقة أو جملة حقائق تُمكِّنه من إستخلاص رأى في مسألة معينة وإقناعه بالإفصاح عن هذا الرأي.

ويفرق بعضهم بين قرائن الإثبات وأدلة الإثبات حيث يقرر أن أدلة الإثبات تكاد تقترب بشكل ملحوظ من مفهوم قرائن الإثبات، وبناءً على ذلك فإن كل قرينة من القرائن، المعروفة يمكن أن تصبح دليل إثبات طبقاً للأهمية النسبية التى يعطيها المراجع لهذه القرائن وبناء عليه يمكن تقسيم أدلة الإثبات إلى نوعين هما:

- أدلة قاطعة وكافية، وهي التى يترتب عليها التحقق النهائي من صحة افتراض معين.
- أدلة إضافية أو ثانوية، وهي التى لا يترتب عليها التحقق النهائي من صحة افتراض معين مباشرة، ولكنها تساعد على إمكانية حدوث التحقق الجزئي وقبوله.

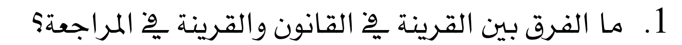
ومن هنا يمكن تعريف أدلة الإثبات بأنها تلك الأسس أو الأساليب التى تساعد في تحويل الادعاءات أو الاعتقادات المزعومة إلى افتراضات مثبتة.

ولكن التفرقة بين القرينة والدليل بناء علي الأهمية النسبية التى يعطيها مراجع الحسابات لها تجعلُ هذه التفرقة ترتبط بالحكم الشخصي للمراجع، وتختلف من واقعة لأخرى، وبذلك يكون من الأفضل عدم التفرقة بين قرائن الإثبات وأدلة الإثبات في المراجعة، ويؤكد ذلك التعريفُ المقترح لمفهوم وظيفة قرائن الإثبات وأدلتها في المراجعة بأنها عملية تجميع الأدلة والوصول منها إلى استنتاجات سليمة وواقعية بناء على فِكر المدقق ذاته وخبرته ودرايته لإقامة الدليل على صدق القوائم المالية وعدالتها أو العكس.

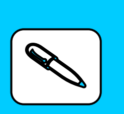
تعرف أدلة الإثبات بأنها الأسس أو الأساليب التي تساعد في تمويل الإدعاءات أو الإعتقادات المزعومة إلى إفتراضات مثبتة.

القرينة في المراجعة هي استنباط المراجع نتيجة أمر ثابت أو من حقيقة أو جملة حقائق تمكنه من استخلاص رأي في مسألة معينة وإقناعه بهذا الرأي

التعريف المقترح لمفهوم وظيفة قرائن وأدلة الإثبات في المراجعة، أنها عملية تجميع الأدلة والوصول منها إلى استنتاجات سليمة وواقعية بناءً على فكرة المدقق ذاته وخبرته ودرايته لإقامة الدليل على صدق القوائم وعدالتها أو العكس.



تدريب (1)



1. ما الفرق بين القرينة في القانون والقرينة في المراجعة؟
2. مِن الأفضل عدم التفرقة بين أدلة الإثبات وقرائن الإثبات بَيِّنْ مدى صحة ذلك.

3 . حجية أدلة الإثبات

إن مهمة مراجع الحسابات لا تقف عند مجرد الحصول على أكبر قدر من أدلة الإثبات أو القرائن، وانما يقع عليه عبء تقويم هذه الأدلة والقرائن لاختيار أقواها حجية لدعم رأيه، ويلاحظ هنا أنه ليست هنا معايير محددة يسترشد بها في هذا الشأن، وعلى مراجع الحسابات أن يعتمد على تقديره الشخصي، ولقد أورد بعض الكتاب إرشادات يستدل بها على مدى حجية أدلة الإثبات، وتتمثل في الآتي.

1.3 الإرشادات التي يستدل بها على مدى حجة أدلة الإثبات

- صلاحية الوسيلة أو الأسلوب الفني الذي يتبع في الحصول على دليل الإثبات.
- مدى توافر الثقة في مصدر الدليل.
- نوعية الدليل أو طبيعته.
- كيفية الحصول على الدليل.
- مدى علاقة الدليل بالعنصر محل الفحص.
- توقيت الحصول على الدليل.

2.3 صلاحية الوسيلة أو الأسلوب الفني الذي يتبع في الحصول على دليل الإثبات

تتباين الوسائل والأساليب الفنية بتباين أدلة الإثبات وقرائنها ، ولكل وسيلة أو أسلوب فني شروط ومقومات تقررَ مدى صلاحيتها في الحصول على دليل الإثبات، فللجرد الفعلي أحكامه وقواعده، وللمراجعة المستندية مقوماتها وأسسها، فاذا لم تتوافر هذه الأحكام والقواعد والمقومات والأسس في الوسائل أو الأساليب الفنية المستخدمة للحصول على الأدلة أو القرائن، فقدت هذه الأدلة والقرائن حجيتها وقوتها.

3.3 مدى توافر الثقة في مصدر الدليل

تلعب درجة الثقة في مصدر الدليل دوراً مهمّاً في مدى قناعة مراجع الحسابات بالدليل، فالأدلة التي يتم الحصول عليها من مصادر خارج المنشأة محل المراجعة و تعد أكثر حجية من تلك الأدلة التى يتم الحصول عليها من داخل المشروع.

4.3 نوعية الدليل أو طبيعته

يقصد بذلك مدى اعتماد الدليل على تفسير مراجع الحسابات ورأيه، وهناك نجد الدليل الإيجابي الذي لا يتحمل التأويل، ومن أمثلة الأدلة الايجابية الوجود الفعلي للأصول،

كما نجد الدليل غير محدد الدلالة التى يحصل عليها عند فحصه لنظام المراقبة الداخلية أو من الاستفسارات التى يحصل عليها من الإدارة .



تدريب (2)

متي تفقد أدلة الإثبات وقرائنه حجيتها؟

5.3 كيفية الحصول على الدليل

قد يحصل مراجع الحسابات على الدليل بنفسه أو بواسطة أحد مساعديه، كما قد يحصل عليها من أحد مسؤولي المنشأة محل المراجعة، وبديهة فإن الأدلة التى حصل عليا مراجع الحسابات أو معاونوه تعتبر أكثر حجية من تلك التى يحصل عليها من غيرهم خاصة إدارة المشروع.

6.3 مدى علاقة الدليل بالعنصر محل الفحص

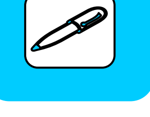
فكلما كان دليل الإثبات في المراجعة يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالعنصر أو البند محل الفحص كان أقوى في دلالته ودرجة الاعتماد عليه كأساس لإبداء الرأي.

7.3 توقيت الحصول على الدليل

إن اختيار التوقيت المناسب للحصول على الدليل يمثل عنصراً مهمّاً فقد يكون الدليل ذا علاقة وثيقة بالعنصر محل الفحص، إلا أن التوقيت غير المناسب قد يفقده حجيته كدليل إثبات، فعلى سبيل المثال إن الجرد الفعلى لخزائن النقدية هو قرينة أو دليل الوجود الفعلي للنقدية في تاريخ قفل الحسابات، لأن هذا التاريخ معروف، فقد تفقد هذه القرينة كثيراً من حجيتها لإحتمال قيام المسؤولين بتغطية العجز أو التلاعب في النقدية .



تدريب (3)



أجب بنعم أو لا :

1. قرينة الدليل الخارجي أقوى في حجيتها من قرينة الدليل الداخلي.
2. يقصد بنوعية الدليل أو طبيعته مدى اعتماد الدليل على تفسير المحاسب ورأيه.
3. الدليل الذي يحصل عليه مراجع الحسابات من الإدارة أقوى من الدليل الذي يحصل عليه من أحد معاونيه.

8.3 القواعد التي تعتمد عليها حجية أدلة الإثبات وقرائنها

إن حجية أدلة الإثبات وقرائنه تعتمد عموماً على القواعد الآتية :

- **القرينة أو الدليل الخارجي أقوى في حجيتة ودرجة الاعتماد عليه من القرينة او الدليل الداخلى.**
- **القرينة التى يحصل عليها مراجع الحسابات أو أحد معاونيه اقوي في دلالتها ودرجة الاعتماد عليها من القرائن المتحصل عليها من آخرين.**
- **القرينة الموضوعية أشد وأقوى في الاعتماد عليها من القرينة المستندة على الحكم الشخصي للمراجع.**
- **القرينة المستندة على نظام مراقبة داخلية متينة أفضل في الدلالة ودرجة الاعتماد على تلك المستندة على نظام مراقبة داخلية ضعيفة.**

4.العوامل التي تؤثر في كمية أدلة الإثبات

من المتفق عليه أنه يجب على مراجع الحسابات جمع أكبر قدر من أدلة الإثبات أو القرائن دعماً لرأيه الفني الذي سيفصح عنه في تقريره لموكليه، إلا أن هناك عوامل معينة قد تقضي زيادة مراجع الحسابات لعدد الأدلة أو القرائن التى يجمعها، أو قد تضطره ظروف معينة لحصر عدد هذه الأدلة أو القرائن التى يعتمد عليها، ولعل أهم هذه العوامل:

1.4 الأهمية النسبية للعنصر الذي يقوم مراجع الحسابات بفحصه

كلما زادت الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص والمراجعة، كان ذلك يستوجب الحصول على أكبر قدر من أدلة الإثبات و قرائنه التي تؤيد سلامة هذا العنصر أو عدمها، والعكس فإذا كان العنصر محل الفحص والمراجعة قليل الأهمية في تأثيره على نتائج الأعمال والمركز المالي، فإن مراجع الحسابات قد يكتفي بأقل قدر من الأدلة والقرائن لإثبات سلامته.

2.4 إحتمال وقوع خطأ أو تلاعب في العنصر محل الفحص والمراجعة

كلما كان احتمال ارتكاب الخطأ أو الغش أو التزوير في البند محل الفحص كبيراً، فإن ذلك يستوجب حصول مراجع الحسابات على أكبر عدد كافٍ من الأدلة والقرائن التى تثبت صحة هذا البند وسلامته، أما إذا كان هذا الاحتمال صغيراً، فإن مراجع الحسابات يكتفي بقدر قليل من الأدلة والقرائن لاثبات سلامة هذا البند، والمثال للنوع الأول هو بند النقدية، وهو الأكثر عرضة للتلاعب والغش، لذا يجب أن يحرص مراجع الحسابات في فحصه لهذا البند وأن يحصل على قدر من الأدلة يجعله واثقاً من صحة رصيد النقدية، أما النوع الثاني فيتمثل في الأصول الثابتة التي يقل احتمال الغش والتلاعب فيها، حيث يطمئن مراجع الحسابات على سلامة هذه البنود بالوجود الفعلي وبصحة ملكية المنشأة لهذه الأصول الثابتة وبصحة تقويمها.

3.4 تكلفة الحصول على الدليل أو القرينة

إن جمع الأدلة والقرائن يكلف كثيراً من الجهد والمال، وعلى مراجع الحسابات أن يوازن بين تكلفة الحصول على الدليل أو القرينة والفائدة المرجوة منه، فإن كانت الفائدة أكبر وجب الحصول على هذا الدليل أو القرينة، ويلاحظ أن تكلفة الحصول على الدليل أو

القرينة قد تكون سبباً في عدم الحصول عليه، وفي مثل هذه الحالات قد يلجأ مراجع الحسابات إلى دليل أو قرينة أخرى تكون أقل تكلفة وأيسر جهداً في الحصول عليها.

4.4 مدى كفاءة نظام المراقبة الداخلية في المنشأة

إن وجود نظام مراقبة داخلية مُحكَم في المنشأة محل المراجع يصبح دليلاً وقرينة على قلة الأخطاء والتلاعب أو عدمهما، وعليه فكلما كان نظام المراقبة الداخلية أكثر إحكاماً فإن مراجع الحسابات سيقلل من عدد الأدلة والقرائن التى يعتمد عليها في رأيه الفني المحايد، أما إذا كان نظام المراقبة الداخلية هذا ضعيفاً، فإن على مراجع الحسابات توسيع نطاق فحصه، وأن يزيد من كمية الأدلة والقرائن التي يستند عليها لإبداء رأيه.

5. أنواع أدلة الإثبات في المراجعة:

أهم أنواع أدلة الإثبات في المراجعة تتمثل فى الآتى:

- الوجود الفعلي.
- المستندات الحقيقية المؤيدة للعمليات المثبتة بالدفاتر.
- الإقرارات المكتوبة من الغير والمصداقات.
- الشهادات من إدارة المنشأة .
- وجود نظام سليم للمراقبة الداحلية.
- العمليات اللاحقة لتاريخ قفل الحسابات.
- مدى الدقة الحسابية للعمليات المثبته بالدفاتر.
- المقارنات والأوزان النسبية والنسب المالية.

وسنتناول **عزيزى الدارس** أنواع أدلة الاثبات بالتفصيل فيما يأتي:

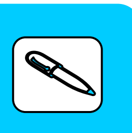
1.5 الوجود الفعلي

من أهم انواع الأدلة أو القرائن الوجودُ الفعلي للعنصر محل الفحص، فوجود نقدية بالخزينة مطابقة لرصيد النقدية بالحسابات دليل على سلامة هذا الرصيد وصحته، ووجود ماكينة في عنبر الإنتاج يعتبر دليلاً على صحة رصيدها ضمن الأصول الثابتة.

لكن الوجود الفعلى يثبت وجود الأصل المعين، ولكنه لا يثبت ملكية المنشأة، وهنا يجب أن يرتبط هذا الدليل بدليل آخر كمستندات شراء هذا الأصل أو شهادات ملكيته

وغيرها، إضافة إلى الوجود الفعلي والملكية لا بد من التأكد من صحة تقديم هذا الأصل، فقد يكون هناك قصور في تقديم هذا الأصل ليظهر بأكبر من رصيده السليم أو بأقل منه.

إضافة إلى قصور هذا الدليل أو القرينة عن تحقيق جميع الأهداف، فإنه لا يصلح لفحص وتحقيق كل الأصول بالمنشأة محل المراجعة، وإنما ينحصر استخدامه في تحقيق الأصول الملموسة Tangible Assets كالأراضي والمباني والالآت والماكينات والمخزونات والنقدية بالخزينة ... وغيرها، أما بنود الحسابات غير الملموسة Intangible Assets كشهرة المحل Goodwill فلا يمكن فحصها وتحقيقها عن طريق الوجود الفعلي.



تدريب (4)

هل يعتبر الوجود الفعلى دليلاً كافياً لإثبات الملكية؟ ولماذا؟

2.5 المستندات الحقيقية المؤيدة للعمليات المثبتة بالدفاتر

إن أول الخطوات التطبيقية للمحاسبة هي تسجيل العمليات في دفاتر المشروع وسجلاته بطريقة منظمة، ويعتبر وجود مستند مؤيد لكل عملية تسجيل أو قيد محاسبي هو الركن الأهم لهذه العملية ، ويجب أن تحفظ هذه المستندات بطريقة منظمة يسهل الرجوع إليها سواء للمراجع الداخلي أو المراجع الخارجي، وتضم المستندات أشكالاً وصوراً متعددة، ويكون بعضها خارجياً من الغير وبعضها داخلياً يعد في المنشأة .

وتعتبر المستندات بصورها المختلفة أدلة وقرائن على صحة القيود المثبتة في الدفاتر والسجلات، ولكن يجب على مراجع الحسابات قبل أن يتخذ هذه المستندات أداة للحكم، أن يتأكد من صحة المستند المؤيد لعملية معينة من الناحيتين الشكلية والموضوعية.

3.5 الإقرارات المكتوبة من الغير (المصادقات)

المصادقة هي إقرار صادر من الغير (مديناً كان أم دائناً) يُقِرُّ فيه بصحة أو عدم صحة رصيده (مديناً أم دائناً) طرف المنشأة محل المراجعة ، وهي من الأدلة أو القرائن التى يعتمد عليها مراجع الحسابات للحكم على صحة بعض أرصدة الحسابات المثبتة بدفاتر المنشأة وسجلاتها.

4.5 الشهادات من إدارة المنشأة

هناك بعض المسائل التى يصعب على مراجع الحسابات الحكم عليها بنفسه اثناء فحصه للحسابات، لذا يلجأ الى إدارة المنشأة محل المراجعة لتقدم له شهادة تؤيد ماهو مثبت في الدفاتر، أو لتوضح بعض المسائل التى تعترضه أثناء أداء مهمته، ومثال لذلك شهادة الأصول الثابتة التي توضح الإضافات الرأسمالية التى تمت على الأصول الثابتة خلال الفترة التى تم مراجعتها، وشهادة جرد مخزونات آخر المدة، وشهادة الالتزامات المستقبلية التى من أمثلتها قيمة الأوراق التجارية التى خصمت في البنوك لم يحن ميعاد إستحقاقها بعد، ولما كانت هذه الشهادات من إدارة المنشأة محل المراجعة فإنه يجب على مراجع الحسابات أن يبحث عن أدلة وقرائن تثبت صحة هذه الشهادات وسلامتها.

5.5 وجود نظام سليم للمراقبة الداخلية

إن وجود نظام محكم للمراقبة الداخلية في المنشأة محل المراجعة يعتبر دليلاً وقرينة على خلو الدفاتر والسجلات من الأخطاء والغش والتلاعب، أما إذا كان نظام المراقبة

الداخلية ضعيفاً، فأنه يعتبر دليلاً وقرينه على زيادة احتمال وجود الأخطاء أو التلاعب في الدفاتر والسجلات، لذا يجب على مراجع الحسابات قبل بدء مراجعة المُنشأة أن يفحص نظام المراقبة الداخلية، ووفقاً لذلك يضع برنامج مراجعته، ويحدد كمية الاختبارات اللازمة لها.

6.5 العمليات اللاحقة لتاريخ قفل الحسابات

في معظم الأحيان يقوم مراجع الحسابات بمهمته خاصة بالنسبة للمراجعة النهائية بعد إعداد الحسابات الختامية، ولما كان عمله هذا يستغرق فترة طويلة قد تمتد لأكثر من شهر، فإن كثيراً من الأحداث أو العمليات التى تحدث خلال فترة المراجعة قد تكون دليلاً أو قرينة على صحة بعض عناصر نتيجة الأعمال او المركز المالي، وبذلك قد تكشف للمراجع ما قد يوجد بهذه القوائم المالية من أخطاء أو تلاعب وتزوير .

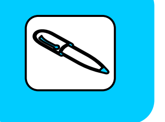
7.5 مدى الدقة الحسابية للعمليات المثبتة بالدفاتر

إذا تميزت العمليات المثبتة بالدفاتر والسجلات بالدقة الحسابية بعد الرجوع إلى المستندات، وكذلك ميزان المراجعة والكشوفات التحليلية كان ذلك قرينة على صحة الحسابات محل المراجعة وسلامتها.

8.5 المقارنات والأوزان النسبية والنسب المالية

يقوم مراجع الحسابات بإجراء بعض المقارنات بين أرصدة بعض الحسابات ، كما قد يستخرج الأوزان النسبية لعناصر نتيجة الأعمال والمركز المالي، كما قد يجد من اللازم استخراج النسب المالية للمفردات التى تتضمنها القوائم المالية .

إن كل هذه المؤشرات تعتبر أدلة وقرائن إثبات يعتمد عليها مراجع الحسابات في إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى دلالة القوائم المالية محل المراجعة على نتائج الأعمال والمركز المالي.



تدريب (5)

لماذا تُوصَفُ المستندات الحقيقية المؤيدة للعمليات المثبته في الدفاتر بأنها من أصعب الأدلة؟

6. الوسائل والإجراءات الفنية للحصول على أدلة الإثبات:

يقوم مراجع الحسابات بجمع أكبر قدر من أدلة الإثبات وقرائنه، التى من خلالها يفصح عن رأيه في مدى سلامة القوائم المالية وصحتها، وعن مدي تعبيرها عن نتائج أعمال المنشأة محل المراجعة وعن مركزها المالي، وفي سبيل حصوله على هذه الأدلة والقرائن يتبع مراجع الحسابات وسائل عديدة لجمع هذه الأدلة، يتمثل أهمها في الآتي:

1.6 الجرد العملي.

2.6 المراجعة الحسابية.

3.6 المراجعة المستندية.

4.6 المراجعة الانتقادية.

5.6 المصادقات.

وسنتناول عزيزي الدارس، هذه الوسائل بالتفصيل فيما يأتي:

1.6 الجرد العملي

إن الوجود الفعلي للعنصر محل المراجع يُعتبر قرينة قوية وفي سبيل الوصول إلى هذه القرينة قد يقوم مراجع الحسابات بأجراء جرد عملي لهذا العنصر، والجرد العملي يجب أن تتوافر له الشروط الآتية:

- أن يحضر مراجع الحسابات أو أحد مندوبيه عملية الجرد .
- أن يكون لمراجع الحسابات أو مندوبيه القدرة على التعرف أو تمييز الشيء الذي يقوم بجرده، ولا يعنى ذلك أن المراجع أو مندوبه مطلوب منه معرفة كل الجوانب الفنية لكل البضائع التى تتعامل فيها كل المنشآت التى يراجع حساباتها، فهذا ليس مطلوباً منه، وليس في مقدوره، وإنما كل المطلوب منه هو التحقق من الوجود الفعلي للعناصر بالجرد، ومن صحة حيازة المنشأة لها، ومن صحة تقويمها المؤيد بالمستندات.
- أن يكون مراجع الحسابات أو مندوبه قادراً على الحكم في ما إذا كان الأصل محل الجرد في حالة جيدة صالحة للاستعمال أم لا .
- أن يحقق مراجع الحسابات رقابة فعالة على كافة العناصر المماثلة التى يمكن أن يحل بعضها محل الآخر حتى لا تستخدم لتغطية عجز.

2.6 المراجعة الحسابية

يقصد بالمراجعة الحسابية: فحص الدفاتر والسجلات والمستندات والكشوفات التحليلية والقوائم المالية، وذلك بهدف التأكد من صحة العمليات أو البيانات المثبتة بها من الناحية الحسابية، ويشتمل ذلك الآتي:

1. مراجعة المستندات المؤيدة للعمليات المثبتة بالدفاتر والسجلات .
2. مراجعة دفاتر القيد الأولى (اليوميات المساعدة واليومية العامة).
3. مراجعة دفاتر الأستاذ المساعد والأستاذ العام.
4. مراجعة ميزان المراجعة .
5. مراجعة الكشوفات التحليلية .
6. مراجعة قوائم الجرد .
7. مراجعة الحسابات الختامية .

ويلاحظ أن الهدف هنا هو التأكد من الصحة الحسابية في كل هذه المراحل، وغالباً ما يلجأ مراجع الحسابات إلى نظام الفحص الاختباري للمستندات والسجلات والكشوفات، كما يلاحظ أن الآلية قد أدخلت بكثرة في هذا المجال(الآلات الحاسبة، الحاسوب وغيره).

3.6 المراجعة المستندية

إن المراجعة المستندية هي المحور الرئيس لعملية المراجعة التى يقوم بها مراقب الحسابات، وهي تهدف إلى جمع أدلة وقرائن تؤيد صحة العمليات المثبتة في الدفاتر والسجلات، ولا تقف المراجعة المستندية عند التأكد من وجود مستند مؤيد لكل عملية مثبته بل تمتد إلى التأكد من صحة المستند وقانونيته وقانونية العملية التى يؤيدها هذا المستند .

4.6 المراجعة الانتقادية

هي الفحص السريع للدفاتر والسجلات بغرض الوقوف على المسائل غير العادية او الشاذة، وهي تتطلب مهارة فائقة وخبرة كافية، ومما لا شك فيه أن هذه الوسيلة من وسائل جمع الأدلة والقرائن توفر لمراجع الحسابات كثيراً من الجهد والوقت.

تدريب (6)

وضح الفرق بين المراجعة المستندية والمراجعة الحسابية.

5.6 المصادقات

تهدف المصادقات إلى الحصول على إقرار من الغير خارج المنشأة محل الفحص عن صحة رصيد حساب معين أو خطئه، وذلك بأن يرسل مراجع الحسابات إلى العملاء والموردين ووكلاء البيع والبنوك المودع بها استثمارات المنشأة محل الفحص طالباً منهم إقرارا كتابياً بصحة أرصدة الحسابات التى تربطهم بالمنشأة.

وهناك عدة أنواع من المصادقات، لعل أهمها الآتي:

1.5.6 المصادقة الإيجابية

حيث يطلب من غيره إقراراً كتابيّاً بصحة رصيد حسابه المبين في الخطاب المرسل إليه أو خطئه، أى أن على هذا الطرف المرسل إليه أن يرد سواء كان الرصيد المرسل إليه صحيحاً أم خطأ.

2.5.6 المصادقة السلبية

حيث يطلب من الغير إقراراً كتابيّاً في حال خطأ الرصيد في الخطاب المرسل إليه فقط أما إذا كان الرصيد صحيحاً فلا يُطلب منه الرد.

3.5.6 المصادقة العمياء

في هذا النوع من المصادقات لا يذكر في الخطاب المرسل إلى الغير رصيد حساب، وإنما يطلب منه إقراراً كتابياً برصيد حسابه طرف المنشأة محل المراجعة في تاريخ قفل الحسابات وإعداد القوائم المالية.

نشاط

إذا أرسل مراجع الحسابات إلى أحد العملاء خطاباً يطلب منه الرد على صحة رصيد حسابه المبين في الخطاب المرسل إليه أو خطئه، ولم يتم الرد من قبل هذا العميل كيف يتصرف المراجع في هذه الحالة؟

6.6 أسلوب الاستفسارات

قد تصادف مُراجع الحسابات أثناء مهمته بعضُ المسائل التى تحتاج إلي تفسير وإيضاح، فيلجأ الى منسوبي المنشأة محل المراجعة، وتستخدم هذه الوسيلة بشكل واضح عند فحص مراجع الحسابات لنظام المراقبة الداخلية، وهي قد تكون شفهية أو مكتوبة. ويلاحظ أن مثل هذه الأدلة والقرائن المستنتجة بهذه الوسيلة قد تكون غير موضوعية، لأنها تعتمد على الحكم الشخصي، كما أنها تتوقف على كيفية طرح وصياغة الأسئلة التى يوجهها مراجع الحسابات، وعلى فهم الشخص الذي طُرح عليه السؤال سؤال.

7.6 أسلوب التحليل المالي

يلجأ مراجع الحسابات إلى إيجاد علاقة أو ارتباط بين أحد عناصر نتيجة الأعمال أو المركز المالي مع عناصر أخرى ليستطيع أن يُكَّونَ رأيه في مدى صحة هذا العنصر، فمثلاً يحاول مراجع الحسابات أن يربط بين رقم المبيعات ومجمل الربح والمقارنة مع السنوات السابقة أو مع مثيلاتها في نفس الصناعة ، أو أن يربط مراجع الحسابات بين القروض والفوائد المدفوعة ... الخ.

ولأسلوب التحليل المالي عدة وسائل، لعل أهمها :

- المقارنات وقياس التغير .
- تحديد الاتجاهات .
- التحليل الرأسي للقوائم المالية (الأوزان النسبية) .

أسئلة التقويم الذاتي:

أجب عن جميع الأسئلة:

1. عرف القرينة في القانون.
2. عرف القرينة في المراجعة.
3. عرف مفهوم وظيفة قرائن الإثبات وأدلته.
4. اذكر الارشادات التي يستدل بها على مدى حُجية أدلة الإثبات.
5. ما هي العوامل التي تعتمد عليها حجية أدلة الإثبات وقرائنه ؟
6. اذكر العوامل التي تؤثر في كمية أدلة الإثبات.
7. اذكر أهم أنواع أدلة الإثبات في المراجعة.
8. عدد الوسائل والإجراءات الفنية للحصول على أدلة الإثبات.
9. ما المقصود بنوعية أو طبيعة الدليل؟
10. ما شروط الجرد العملي؟
11. ما المراجعة الحسابية؟
12. عرف المراجعة المستندية.
13. عرف المراجعة الانتقادية.
14. عرف المصادقة الإيجابية والمصادقة السلبية والمصادقة العمياء.
15. عدد وسائل أسلوب التحليل المالي.

?

7.الخلاصة:

عزيزي الدارس، أرجو أن تقوم بتلخيص أهم النقاط التي وردت في هذه الوحدة، قبل القيام بهذه الخطوة عليك أولاً الرجوع إلى الأهداف التعليمية الواردة في بداية هذه الوحدة. أتمنى أن تكون قد حققتها جميعاً . و الآن يمكنك قراءة الخلاصة التالية :

في بداية هذه الوحدة تحدثنا عن أدلة الإثبات، وعرفنا القرينة في القانون و القرينة في المراجعة، و قدمنا التعريف المقترح لمفهوم وظيفة قرائن الإثبات و أدلته .

وفي القسم الثاني (حجية أدلة الإثبات) وضحنا فيه الارشادات التى يستدل بها على مدى حجية أدلة الإثبات، كما بينا القواعد التى تعتمد عليها حجية أدلة الإثبات وقرائنه . وفي القسم الثالث تحدثنا عن العوامل التى تؤثر على كمية أدله الإثبات و من أهم هذه العوامل الأهمية النسبية للعنصر الذى يقوم مراجع الحسابات بفحصه، و احتمال و قوع خطأ أو تلاعب فى العنصر محل المراجعة، و الفحص و تكلفة الحصول على الدليل أو القرينة، و مدى كفاءة نظام المراقبة الداخليه فى المنشأة . وفي القسم الرابع تناولنا أهم أنواع أدلة الإثبات في المراجعة، و هي الوجود الفعلي و المستندات الحقيقية، والمصادقات، و الشهادات من إدارة المنشأة، ووجود نظام سليم للمراقبة الداخلية ، و العمليات اللاحقه لتاريخ قفل الحساب ، و مدى الدقه الحسابيه للعمليات المثبتة بالدفاتر، و أخيراً المقارنات و الأوزان النسبية والنسب المالية. وفي القسم الخامس عددنا الوسائل و الإجراءات الفنية للحصول على أدلة الاثبات، و تتمثل أهمها في الجرد الفعلي و المراجعة الحسابية، و المراجعة المستندية، والمراجعة الانتقادية، و المصادفات، و أسلوب الاستفسارات، و أسلوب التحليل المالي.

8.لمحة مسبقه عن الوحدة الدراسية التاليه:

عزيزي الدارس،

في الوحدة الدراسية التالية سنتناولنا موضوع الرقابه الداخليه من حيث التعريف و الأهمية و الأهداف و الأركان و النظم الفرعية.

9. إجابات التدريبات:

تدريب (1)

1. القرينة في القانون هي مجموعة من الحقائق تقدم للمحكمة بهدف إقناعها بحقيقة الاقتراح الذي ترغب المحكمة في التحقق منه، أما القرينة في المراجعة فهي استنباط المراجع نتيجةً من أمرٍ ثابتٍ أو من حقيقة أو جملة حقائق تمكنه من استخلاص رأي في مسالة معينة وإقناعه بالإفصاح عن هذا الراي.
2. لأن التفرقة بناءً على الأهمية النسبية التي يعطيها مراجع الحسابات للدليل أو القرينة ترتبط بالحكم الشخصي للمراجع، وتختلف من شخص لآخر، وبذلك يكون من الأفضل عدم التفرقة بين أدلة الإثبات وقرائن الإثبات.

تدريب (2)

تفقد أدلة الإثبات وقرائنه، حجيتها إذا لم تتوافر القواعد والمقومات والأسس في الوسائل أو الأساليب الفنية المستخدمة للحصول على الأدلة والقرائن.

تدريب (3)

1. نعم
2. لا
3. لا
4. لا

تدريب (4)

لا يعتبر الوجود الفعلي دليلاً كافياً لإثبات الملكية، لأنه قد يكون لأي منشأة آلات مستاجرة، ووجود هذه الآلات لدى الشركة لا يبرر إظهار قيمة لها في الميزانية العمومية، وفي هذه الحالة يجب أن يتاكد المراجع بدليل إضافي ليثبت الملكية.

تدريب (5)

صعوبة هذا الدليل تكمن في اكتشاف صحة المستندات أو عدم صحتها، وأي شخص يستطيع أن يطبع مستندات أو يزور توقيع. ويتطلب الأمر من المراجع أن يكون متيقظاً لهذه الاحتمالات.

تدريب (6)

المراجعة المستندية تهدف إلى جمع أدلة وقرائن تؤيد صحة العمليات المستندية في الدفاتر والسجلات، والتأكد من وجود مستند مؤيد لكل عملية مثبتة صحة هذا المستند وقانونيته وقانونية العملية التي يؤيدها هذا المستند. أما المراجعة الحسابية فيقصد بها فحص الدفاتر والسجلات والمستندات والكشوفات التحليلية والقوائم المالية، وذلك بهدف التأكد من صحة العمليات أو البيانات المثبتة فيها من الناحية الحسابية.

10.مسرد المصطلحات:

- **المصادقات Confirmation**

هي عملية استلام المراجع لاستجابة مكتوبة أو شفوية من طرف ثالث مستقل(العملاء، الموردين، وكلاء البيع، البنوك)بصحة أجندة الحسابات التى تربطهم بالمنشأة محل المراجعة، وذلك بهدف التحقق من المعلومات المطلوبة.

- **المراجعه الحسابية**

هى العملية المتعلقة بمراجعة القيود الموجوده بالدفاتر كما هى من حيث قيمتها وأرقامها، ثم مراجعة الترحيل إلى دفاتر الأستاذ المختصة، ثم ترصيد الحسابات المختلفة و مراجعة المجاميع الرأسية و الأفقيه.

- **المراجعة المستندية**

هى عملية فحص المستندات والقرائن المؤيدة للقيود المثبتة في الدفاتر، كما تشمل التحقق من أن جميع العمليات الخاصه بالمشروع قد قيدت في الدفاتر دون حذف أي عملية.

- **المصادقة الإيجابية Positive Confirmation**

خطاب يتم توجيهه إلى المَدِين يطلب منه فيه أن يوضح بشكل مباشر في الخطاب ما إذا كان الرصيد المرسل إليه صحيحاً أم خطأ.

- **المصادقة السلبية Negative Confirmation**

خطاب يتم توجيهه إلى المَدِين يطلب منه أن يتم الرد فقط في حالة وجود اختلاف مع قيمة الرصيد المذكور في الخطاب (في حال خطأ الرصيد).

- **المصادقة العمياء**

خطاب يتم توجيهه إلى المدين يُطلب منه إقرارٌ كتابيٌّ برصيد حسابه طرف المنشأة محل المراجعة.

- **مراجعة انتقادية Critical Auditing**

الفحص الدقيق و الدراسة الإنتقادية التحليلية لأحد الحسابات أو أحد السجلات مع توجيه عناية خاصة إلى ما تحويه من أمور غير عادية لم يتمكن المراجع من اكتشافها أثناء المراجعة الحسابية المستندية .

11. المراجع:

1. عبد المنعم ، محمود عبد المنعم ، وأبوطبل، عيسى محمد ، المراجعة: أصولها العلمية والعملية، الجزء الأول، القاهرة : دار النهضة العربية ، 1982م – ص140 وص ص 165-167 وص ص 172 – 173.
2. سلامة، نبيل فهمي ، النظرية العامة للإثبات مدخل لتنظيم المراجعة ، نقلاً عن أحمد حلمي جمعة، مجلة الكفاية الإنتاجية، وزارة الصناعة، القاهرة: 1987م – ص 156.
3. جمعة، أحمد حلمي، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، ط1 – عمان: دار الصفاء للنشر والتوزيع ، 200م – ص 161 و ص 169.
4. الجمل، متولي محمد وعبد المنعم، محمود عبد المنعم، المراجعة ، القاهرة : دار النهضة العربية ، 1975م – ص 210.
5. منصور، فتح الرحمن الحسن، مشاكل قياس الالتزام الضريبي في المشروعات الصناعية في السودان (رسالة ماجستير ، جامعة أمدرمان الإسلامية – 1996م) ص 196.

5 الوحدة الخامسة

الرقابة الداخلية

محتويات الوحدة

الموضــــــوع	الصفحة
1 . مقدمة	**113**
1.1 تمهيد	113
2.1 أهداف الوحدة	114
2. الرقابة الداخلية	**114**
1.2 أهمية الرقابة الداخلية	114
2.2 تعريف الرقابة الداخلية	115
3.2 أهداف الرقابة الداخلية	115
3. أركان نظام الرقابة الداخلية	**117**
1.3 خطة تنظيمية إدارية جيدة	118
2.3 نظام محاسبي سليم	118
3.3 نظام مستندي دقيق	119
4.3 نظام تكاليف مناسب	119
5.3 نظام فعال للحوافز	120
4. النظم الفرعية لنظام الرقابة الداخلية	**121**
1.4 نظام الرقابة الإدارية	121
2.4 نظام الضبط الداخلي	122
3.4 نظام الرقابة المحاسبية	123
5. المراجعة الداخلية	**124**
1.5 تعريف المراجعة الداخلية	124
2.5 هدف المراجعة الداخلية	125
3.5 الاختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية	127
6. تقويم مراجع الحسابات لنظام الرقابة الداخلية	**128**
1.6 أهداف تقويم نظام الرقابة الداخلية	128
2.6 أساليب فحص نظام الرقابة الداخلية وتقويمه	130
3.6 وسائل فحص أنظمة الرقابة وتقويمها	130
7. الخلاصة	**132**

8. لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية..................................	133
9.إجابات التدريبات..	133
10. مسرد المصطلحات	134
11. المراجع...	135

1. المقدمة:

1.1 تمهيد:

عزيزي الدارس، مرحباً بك إلى هذه الوحدة !

تحتوى هذه الوحدة التعليمية على خمسة أقسام رئيسة، تناولنا في القسم الأول أهمية الرقابة الداخلية وتعريفها وأهدافها، ثم تناولنا في القسم الثاني أركان نظام الرقابة الداخلية المتمثلة في خطة تنظيمية إدارية، ونظام محاسبي سليم، ونظام مستندي دقيق ونظام تكاليف مناسب ونظام فعال للحوافز.

أما القسم الثالث فقد انتقلنا فيه إلى النظم الفرعية لنظام الرقابة الإدارية، ونظام الضبط الداخلي، ونظام الرقابة المحاسبية، ثم تناولنا أهم الأدوات التي تستخدم في الرقابة المحاسبية وقد شرحنا بالتفصيل المراجعة الداخلية وأهدافها لمالها من أهمية.

وتنتهي الوحدة بالقسم الخامس والأخير وهو بعنوان (تقويم مراجع الحسابات لنظام الرقابة الداخلية)، وجاء لمعرفة مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية وتحديد نطاق المراجعة والفحص على ضوء ذلك.

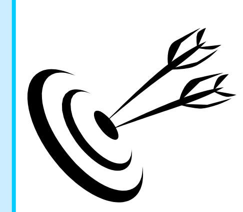
وستجد فى ثنايا هذه الوحدة عزيزي الدارس عدداً من أسئلة التقويم الذاتي والتدريبات والأنشطة لتساعدك على فهم ما ورد فيها.

عزيزي الدارس، مرحباً بك مرة أخرى في هذه الوحدة، ونتمنى أن تساهم معنا في تطويرها.

2.1 أهداف الوحدة :

عزيزي الدارس، بعد فراغك من دراسة هذه الوحدة ينبغي أن تكون قادراً على أن:

1. تعرف الرقابة الداخلية.
2. تحدد أهداف الرقابة الداخلية.
3. تعدد أركانها.
4. تبرز بوضوح النظم الفرعية للرقابة الداخلية.
5. تعطي أمثلة للأدوات التي تستخدم في الرقابة المحاسبية.
6. تبين أهمية المراجعة الداخلية كأداة من أدوات الرقابة المحاسبية.
7. تشرح أهداف المراجعة الداخلية.
8. تفرق بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.
9. تفحص نظام المراجعة الداخلية وتقوِّمه.



2. الرقابة الداخلية:

عزيزي الدارس ،ماذا تعني الرقابة؟

هل هي الحراسة أم الانتظار أم الحذر أم الرصد أم مخافة اللّه والإشراف العلوي والارتفاع والانتقاد؟ أم كل ذلك مجتمعاً؟

1.2 أهمية الرقابة الداخلية

إزدادت أهمية أنظمة الرقابة الداخلية في العقود الأخيرة، ولقيت اهتماماً واسعاً من كتاب المحاسبة ومن المنظمات المهنية للمحاسبة والمراجعة ومن إدارات المنشأت، ومن أهم العوامل التي أدت الى ازدياد أهمية الرقابة الداخلية الآتي :

- زيادة حجم المشروعات وتعدد عمليات وتعقدها ، مما أدي إلى صعوبة الرقابة المباشرة لإدارة المشروع على كل أوجه النشاط بالمشروع، وأصبحت الرقابة عن طريق التقارير خير وسيلة للتخطيط ومراقبة التنفيذ ، لذا ازدادت أهمية المراقبة الداخلية .
- تَحوُّلُ المراجعة الخارجية من مراجعة اختيارية أدى إلى الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية ، حيث أصبح الاعتماد عليها أكثر.

2.2 تعريف الرقابة الداخلية

بداية كان يقصد بالرقابة الداخلية مجموعة المقاييس والطرق التى تتبناها المنشأة بقصد حماية أصولها من نقدية وغيرها، وبقصد اختيار الدقة الحسابية لما هو مقيد في الدفاتر أو أنها استعمال نظريات المحاسبة وتطبيقاتها للحصول على البيانات الصحيحة الدقيقة وتسجيلها بحيث تكتشف الأخطاء سواء الناتجة عن عمد أو السهو بطريقة تلقائية.

3.2 أهداف الرقابة الداخلية وهي:

- حماية أصول المنشأة.
- التأكد من الدقة الحسابية للعمليات المحاسبية المثبتة في الدفتر، لكن اتساع نطاق الرقابة الداخلية وزيادة أهميتها أدى إلي إصدار معهد المحاسبين بأمريكا في سنة 1949م كتاباً بعنوان (Internal control) أوضح فيه أن الرقابة الداخلية تتضمن الخطة التنظيمية وكل ما يرتبط بها من وسائل أو مقاييس مستخدمة داخل المنشأة بقصد:

أ- حماية أصول المنشأة أو موجوداتها.

ب- اختيار الدقة المحسابية للبيانات المسجلة بالدفاتر ودرجة الاعتماد عليها.

ج- تحقيق الكفاية الإنتاجية وتشجيع السير حسب السياسات الإدارية المرسومة.

بينما يُعرف أحد الكتاب الرقابة الداخلية بأنها تعد خطة تنظيمية إدارية ومحاسبية للضبط الداخلي عند استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لدى المنشأة وصولاً إلى أعلى معدلات ممكنة من الكفاية الإنتاجية ومن التعريف السابق يمكن حصر أهداف الرقابة الداخلية في الآتي:

أ- حماية أصول المنشأة .

ب- التأكد من الدقة المحسابية للبيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر لإمكان تحديد درجة الاعتماد عليها قبل اتخاذ أية قرارات أو رسم أي خطط مستقبلا.

ج- المحافظة على مستوى الأداء الجاري واكتشاف أية انحرافات عن هذا المستوى.

د- الكشف عن أية اتجاهات للتغيير المفاجئ في سير العمل، أوفي مستوى الأداء بما ينعكس على التكاليف.

ه- الرقابة على استخدام الموارد المتاحة.

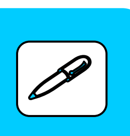
و- زيادة الكفاية الإنتاجية للمنشأة .

ز- وضع نظام للسلطات والمسؤوليات وتحديد الاختصاصات .

ح- حسن اختيار الأفراد للوظائف التى يشغلونها .

ط- التدريب والعلاقات الانسانية .

ي- تحديد الإجراءات التنفيذية واللوائح والتعليمات بطريقة تضمن إنسياب العمل.



تدريب (1)

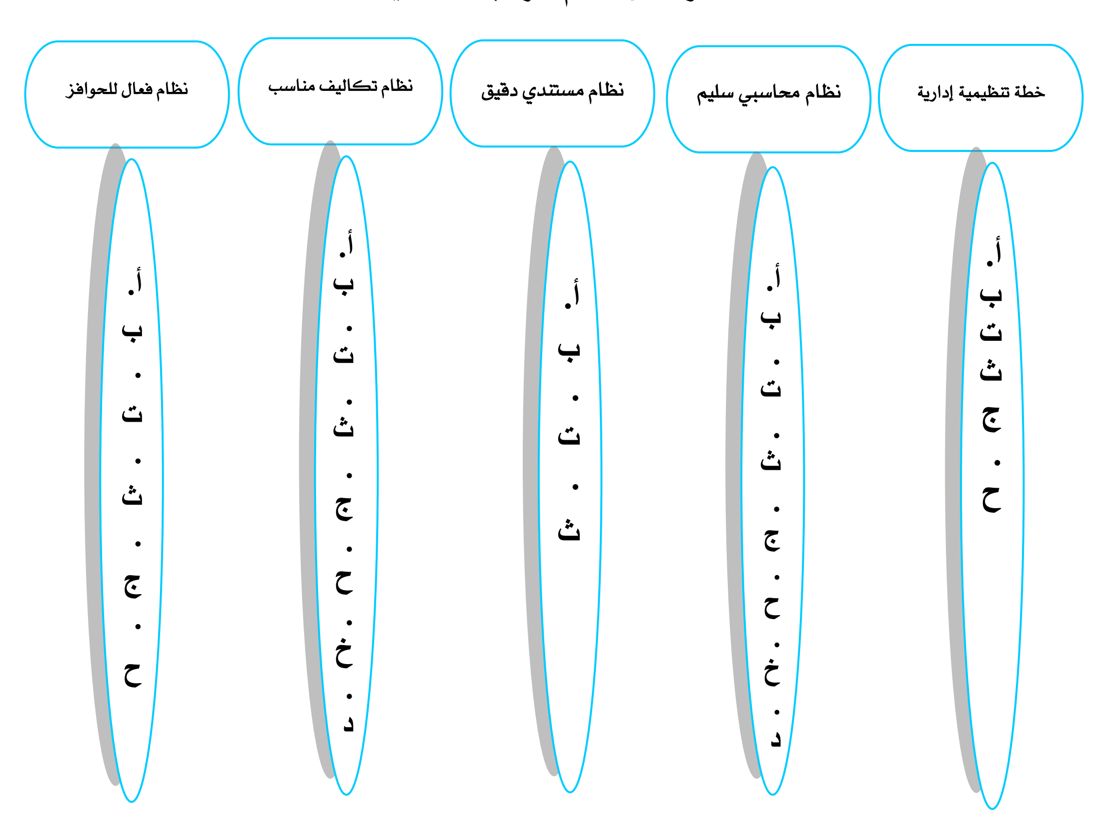
كيف تحمي أصول المنشأة ؟ وكيف تستدل على وجودها الفعلي؟

3 . أركان نظام الرقابة الداخلية:

عزيزى الدارس، يُبنى نظام الرقابة الداخلية على خمسة أركان رئيسة، يوضحها الشكل رقم(1) التالي:

شكل رقم (1)

أركان نظام الرقابة الداخلية



وسنتناول الأركان التى يبنى عليها نظام الرقابة الداخلية بالشرح والتفصيل:

1.3 خطة تنظيمية إدارية جيدة

وصولاً إلى رقابة داخلية فاعلة يجب أن تتميز الخطة التنظيمية الإدارية للمنشأة بالآتي:

- أن تمثل أهداف المنشأة تمثيلاً واضحاً ومحدداً بطريقة علمية دقيقة، ويجب ألا تتعارض مع الأهداف القومية.
- أن تربط وتنسق بين الأهداف الرئيسة والأهداف الفرعية، وذلك عن طريق إعداد الدراسات التفصيلية للطاقة الانتاجية والبيعية، والربط بينهما في ضوء الطاقة المستغلة والأهداف المحددة والموارد المتاحة (بشرية ، مادية ، فنية)
- أن توضح خطوط السلطة والمسؤولية، وأن تبتعد عن التعقيد، وأن تقضي على التضارب والاحتكاك بين العاملين .
- أن تكون مرنة وبسيطة وذات ثبات نسبي .
- أن تحدد مستوى معين من القرارات (استراتيجي ، تكتيكي ، تنفيذي، إداري) وذلك ضماناً للرقابة الفعالة من خلال محاسبة مسؤولة .
- أن تضمن وجود شبكة اتصال قوية ومنظمة ودائمة ، وفي جميع الاتجاهات لتسهيل تبادل ونقل البيانات والمعلومات التى تخدم أهداف الرقابة الداخلية .

2.3 نظام محاسبي سليم

ويجب أن يتميز بالآتي:

- أن يقوم على مفاهيم ومبادئ تتسم بالوضوح والثبات والمرونة لتحكم عملية التوجيه المحاسبي.
- أن يتضمن طرق وأساليب وإجراءات فنية تضمن التحقق من جدية العمليات المحاسبية مع التأكد من دقتها وسلامة تبويبها.
- أن يشمل مجموعة مستندية محددة للدورات المستندية لكل عملية من عمليات المشروع .

- وجود مجموعة دفترية يتم التسجيل فيها أولاً بأول بحيث تناسب حجم عمل المنشأة وطبيعته.
- تقسيم العمل، بحيث تتم مراجعة العمل ليتاح للفرد مراجعة عمل من يسبقه لاكتشاف الأخطاء والغش حين وقوعهما .
- أن يعتمد على مجموعة مناسبة من التقارير والقوائم المالية تاريخية وجارية ومتوقعة.
- أن يكون سهلاً خالياً من التعقيدات مع عدم الإخلال بالوظائف الرئيسة للنظام.
- أن يتمشي مع الهيكل التنظيمي للمنشأة، ليسهل تطبيق إجراءات محاسبة المسؤولية.

3.3 نظام مستندي دقيق

و يجب أن يتميز بالآتي :

- لتنسيق بين التنظيم المستندي والمحاسبي والإداري ليسهل حصر المسؤوليات ومتابعة تنفيذ الإجراءات .
- عدد مناسب لصور كل مستند يساعد على المتابعة والرقابة مع ملاحظة التكلفة.
- منع ازدواج المستند وتكرار جمع البيانات .
- تبسيط العمل الإداري والمكتبي بحصر عدد المستندات المطلوبة لكل عملية في أدنى حد ممكن.

4.3 نظام تكاليف مناسب

ويجب أن يتميز بالآتي:

- التبويب السليم لعناصر التكاليف .
- التحديد السليم لطريقة قياس التكلفة المناسبة .
- التحديد الواضح لدالة التكاليف التي تشمل:
  أ- دليل أهداف التكلفة .
  ب- دليل عناصر التكاليف
  ج- دليل مراكز التكاليف .

- التحديد السليم للفترة التكليفية .
- إتباع أسس عادلة ومناسبة لتوزيع التكاليف غير المباشرة مع إيجاد معدلات تحميل مناسبة علي اسس موضوعية
- إتباع النظرية العلمية المناسبة لتحديد تكلفة المنتجات .
- إتباع محاسبة التكاليف المعيارية واستخدام المعايير في الرقابة على التكاليف.
- أن يرتبط بالخطة التنظيمية لسهولة تطبيق مبدأ محاسبة المسؤولية.

5.3 نظام فعّال للحوافز

ويجب أن يتسم بالآتي:

- أن يكون عادلاً ليحقق القناعة لدى العاملين .
- أن يكون مبسطاً ويراعي قدرة العامل في حسابه .
- أن يسهل فورية الدفع بعد انتهاء العمل حتى تحقق فكرة الربط بين الحافظ والإنتاجية.
- أن يكون ثابتاً حتى لا يفقد العاملون الثقة فيه .
- أن تكون معاييره ممكنة التحقق في ظل ظروف المنشأة .
- أن ينمي الوعي الرقابي لدى العاملين ليدفعهم إلى رقابة المعايير عند أدائهم لأعمالهم.



تدريب (1)

الرقابة الداخلية خطة تنظيمية إدارية ومحاسبية ووسيلة للضبط الداخلي لتحقيق أعلى كفاءة إنتاجية ممكنة ... ناقش ذلك.

4. النظم الفرعية لنظام الرقابة الداخلية:

يتكون نظام الرقابة الداخلية من ثلاثة أنظمة فرعية تتكامل بعضها مع بعض، وهي:

1.4 نظام الرقابة الإدارية Administrative Control System

إن أحد أهم الواجبات الرئيسة لإدارة المنشأة هو تجنب نواحي الإسراف والضياع في استخدام موارد المشروع بهدف الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية، كما أن الالتزام بالسياسات المتكاملة التى تغطي أوجه النشاط المختلفة للمنشأة تعتبر من الواجبات المهمة كذلك، ومنها سياسة الإنتاج، وسياسة التمويل، وسياسة الشراء، وسياسة التوزيع، وسياسة الائتمان، ويرتبط بوضعها تحديد الواجبات والمسؤوليات وتفويض السلطات.

عرّف المعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين (AICPA) الرقابة الإدارية بأنها تشمل الخطة التنظيمية والإجراءات والوثائق والسجلات المتعلقة بعمليات اتخاذ القرارات، والتى تقود إلى الترخيص الإدارى للعمليات، وهذا الترخيص تكون وظيفته إدارية ترتبط على نحو مباشر بالمسؤولية عن تحقيق أهداف المنظمة، وتكون هي نقطة البداية لوضع أو إنشاء الرقابة المحاسبية على العمليات .

إن الرقابة الإدارية وفقاً لهذا التعريف تهدف الى تحقيق أكبر قدر من الكفاءة الإنتاجية الممكنة، وضمان تنفيذ السياسات الإدارية وفقاً للخطة المرسومة. وتتمثل أهم أدوات الرقابة الإدارية في الآتي :

- الموازنات التخطيطية.
- التكاليف المعيارية.
- الرسوم البيانية والكشوفات الإحصائية .
- تقارير الكفاءة الدورية .
- دراسات الحركة والزمن .
- الرقابة على الجودة .
- محاسبة المسؤولية .
- تقويم الأداء.
- البرامج التدريبية.

2.4 نظام الضبط الداخلي Internal Check System

يُعرف الضبط الداخلي بأنه ذلك النظام الموضوع وما يرتبط به من وسائل أو مقاييس تهدف إلى ضبط عمليات المشروع ومراقبتها بطريقة تلقائية مستمرة، وذلك بجعل عمل كل موظف بالمنشأة يُراجَعُ بواسطة موظف آخر، وفي ذلك ضمان لحسن سير العمل وعدم وقوع أخطاء أو غش أو تلاعب بأصول المنشأة وحساباتها، أو هو مجموعة من الوسائل والمقاييس والأساليب التى تضعها الإدارة بغرض ضبط عملياتها ومراقبتها بطريقة تلقائية مستمرة لضمان حسن سير العمل، وعدم حدوث الأخطاء أو الغش أو التلاعب أو الاختلاس في أصول المنشأة وسجلاتها وحساباتها.

إن نظام الضبط الداخلى يعتمد في الواقع على تقسيم العمل وتحديد السلطات والمسؤوليات والواجبات والفصل بين المسؤوليات والاختصاصات للوظائف المختلفة بحيث لا يقوم موظف واحد بعملية كاملة ، ويهدف نظام الضبط الداخلي إلى حماية أصول المنشأة وسجلاتها ودفاترها من الضياع أو سوء الاستعمال أو غيره، ويلاحظ أن تطبيق هذا النظام يحتاج إلى عدد كبير من الموظفين، لذا لا نجده مطبقاً بطريقة كاملة إلا في المنشأة الكبيرة لارتفاع تكلفته .

إن بعض المبادئ الاسترشادية قد وضعت لإعداد نظام الضبط الداخلي، ومنها ما هو متعلق بالنظام ومنها ما هو متعلق بالدفاتر ومنها ما هو متعلق بالأفراد ، وهي كالآتي:

1.2.4 المبادئ الاسترشادية التى تتعلق بنظام الضبط الداخلي

أ-الدراسة التفصيلية لطبيعة أعمال المنشأة وأنشطتها .

ب- البساطة والبعد عن التشعيب أو التعقيد .

ج- المناسبة لظروف المنشأة .

د- اقتصاديات النظام (العائد يبرر التكلفة)

ه- المرونة مع الثبات النسبي للتكليف في ظل الظروف المستجدة .

2.2.4 المبادئ الاسترشادية التى تتعلق بالدفاتر

أ- تطبيق نظام الدفاتر المتوازنة .

ب- إعداد الإحصائيات والرسوم البيانية في المُدد المختلفة

3.2.4 المبادئ الاسترشادية التى تتعلق بالافراد

أ- الرجل المناسب في المكان المناسب لضمان سلامة التنفيذ .

ب- تحديد الاختصاصات وعدم تداخلها حتى إذا كانت بغرض المساعدة

ج- توزيع الأعمال بما يتناسب مع اتجاهات الأفراد وخبراتهم.

د- تغيير الاختصاصات من وقت إلى آخر .

4.3 نظام الرقابة المحاسبية Accounting Control System

يُعرّف المعهدُ الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) الرقابة المحاسبية بأنها نظامٌ كافٍ وفعّال للمراقبة مصممٌ لتوفير تأكيدات معقولة ومناسبة.

ويراعى فيه الآتي :

1.3.4 تنفيذ العمليات طبقاً لترخيص عام ومحدد من قبل الإدارة، حيث يتم تسجيل العمليات بصورة مناسبة كما يلي :

أ- إعداد التقارير المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً Generally Accepted Accounting prineiples (GAAP) أو طبقاً لأي معايير أخرى قابلة للتطبيق على هذه التقارير مثل معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً Generally Accepted Standards(GAAS) Auditing ومعايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards (IAS) ومعايير المراجعة الدولية International Standard of Auditing (ISA)

ب- تحديد المسؤولية المحاسبية عن الأصول .

2.3.4 لا يسمح بحيازة الأصول إلا بترخيص من الإدارة ، وإجراء المساءلة المحاسبية للأصول المسجلة في الدفاتر بمطابقتها بالأصول الموجودة فعلاً في فترات معقولة، وعند حدوث اختلاف يجب اتخاذ الإجراءات المناسبة .

إن هدف نظام الرقابة المحاسبية هو اختيار دقة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر والسجلات، ودرجة الاعتماد عليها، وتتبع صحة عمليات تسجيل البيانات المحاسبية وتحليلها وعرضها ، وتحقيقاً لهذا الهدف فإن أهم الأدوات التي تستخدم في الرقابة المحاسبية هي:

أ- نظرية القيد المزدوج .

ب- استخدام حسابات المراقبة .

ج- موازين المراجعة .

د- أسلوب المصادقات .

ه- تسويات البنوك .

و- وجود نظام مستندي سليم .

ز- اتباع نظامي الجرد المستمر والجرد المفاجئ .

ح- المراجعة الداخلية .

ولأهمية المراجعة الداخلية Internal Auditing كإحدى أدوات الرقابة المحاسبية ولارتباطها الوثيق بعمل مراجع الحسابات الخارجي فسيتم تناولها تفصيلاً:

5. المراجعة الداخلية:

1.5 تعريف المراجعة الداخلية

تُعرف المراجعة الداخلية بأنها الفحص المنظم لعمليات المنشأة ودفاترها وسجلاتها ومستنداتها بواسطة هيئة داخلية او مراجعين تابعين للمنشأة ، كما يعرفها بعضهم بأنها وظيفة داخلية تابعة لإدارة المنشأة لتعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية لتقييم مدى تمشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة أو العمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى.

كما عرفها معهد المراجعين الداخليين Institute of Internal Auditors بأنها وظيفة تقويمية مستقلة تنشأ في المنشأة لفحص أنشطتها وتقديمها خدمة للمنشأة.

2.5 هدف المراجعة الداخلية

في الماضي كان الهدف الرئيس للمراجعة الداخلية هو اكتشاف الغش والأخطاء وضبط البيانات المحاسبية، أي: أنها كانت تعنى التحقُّق للتأكد من سلامة السجلات والبيانات المحاسبية والمحافظة على أصول المنشأة، وقد حدث تطور منطقي لوظيفة المراجعة الداخلية حيث شملت التقويم لمساعدة الإدارة في تنفيذ الأنشطة المختلفة داخل المنشأة ، كما

تأسس معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1941م وذلك بهدف رفع مستوى هذه الوظيفة بعد أن كان ينظر إلى المراجع الداخلي كمساعد للمراجع الخارجي يهدف إلى تخفيض تكلفة المراجعة الخارجية .

إن المراجعة الداخلية من حيث طبيعتها لا تخرج عن كونها مجموعة من الأنظمة أو أوجه نشاط مستقل تنشئها الإدارة، وتعمل متعاونة داخل المشروع لخدمة الإدارة في تحقيق الأهداف التي تسعى إليها عن طريق:

1.2.5 التأكد من أن السياسات والإجراءات التنفيذية المرتبطة بها، والتى رسمتها الإدارة في المسائل المحاسبية والمالية، و التأكد من أن كل المسائل المتصلة بهاتين الناحيتين تسير في الطريق المرسوم لها دون انحراف أو تغيير.

2.2.5 تقويم الخطط الموضوعية والاجراءات التنفيذية والسياسات المعمول بها فعلاً بصدد الشؤون المالية والمحاسبية، وما يتعلق بها من أمور، وإبداء الرأي في الاقتراحات البناءة لتطوير هذه الخطط والسياسات بما يحقق كفاية إنتاجية تواكب للمشروع ككل.

3.2.5 المحافظة على أموال المنشأة أو موجوداتها من أي ضياع أو اختلاسات أو تلاعب أو سوء استعمال .

4.2.5 التأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر والسجلات حتى يمكن الاعتماد عليها كأساس سليم لرسم السياسات ومتابعة تنفيذها مع القيام بتحليل البيانات تحليلاً سليماً .

5.2.5 تدريب الأفراد العاملين بالمشروع وتشجيعهم بقصد تحسين مستواهم المهني وزيادة كفايتهم الإنتاجية .

ويقسم آخرون أهداف المراجعة الداخلية إلى هدفين هما :

أولاً: هدف حماية المنشأة

وذلك بمراجعة الأحداث الماضية بغرض:

أ- التحقق من دقة تطبيق الرقابة المحاسبية، ومن مدى إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية .

ب- أن تكون أصول المنشأة في مأمن من السرقة والإهمال.

ج- تقويم إجراءات الضبط الداخلي.

ولما كان للمراجع الداخلي من الوقت ما يمكنه من تقويم جميع أوجه الرقابة الداخلية، فإن هدف الحماية هذا يطلق عليه اسم المراجعة المالية Financial Auditing.

ثانياً: هدف التقويم

هذا الهدف يُعد امتداداً لمراجعة الأحداث المالية، ويُعنى بضمان التأكد من أن كل جزء من نشاط المنشأة موضع مراقبة، لذا فإن تحقيق هذا الهدف يكون بإيجاد برنامج للمراجعة الداخلية من خلال الخريطة التنظيمية للمنشأة، وليس من خلال تقاريرها المالية. فالمراجع الداخلى يُقوِّمُ هنا مدى اتساق أهداف الأنظمة الفرعية مع الهدف الرئيس الذي وضعته الإدارة العليا، أو بمعنى آخر مدى تمشي النظام مع ما تبتغيه الإدارة.

إن وجود نظام سليم للمراجعة الداخلية سيؤدي بالضرورة إلى مراجعة خارجية ذات كفاءة عالية، وذلك لحصر نطاق فحص المُراجع الخارجي – اعتماداً على سلامة نظام المراجعة الداخلية – على العناصر الرئيسة المهمة التى تحتويها القوائم المالية محل الفحص. والجدير بالملاحظة هنا أن وجود نظام سليم للمراجعة الداخلية لا يغني عن المراجعة الخارجية، وذلك للاختلاف البين بين النوعين والجدول رقم(3)يوضح هذا الاختلاف.

3.5 الاختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

عزيزي الدارس، يمكن توضيح أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية بالجدول رقم(3) التالي:

جدول رقم (3)-الاختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

	المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية
(أ) من حيث الهدف	تهدف إلى تحقيق أعلى كفاءة إدارية وإنتاجية بمحو الإسراف واكتشاف الأخطاء والغش والتزوير في الحسابات، وإلى التأكد من صحة المعلومات المقدمة للإدارة.	تهدف إلى إبداء رأي فني محايد عن صحة البيانات المحاسبية ومدى دلالة القوائم المالية عن نتيجة الأعمال والمركز المالي.
(ب) من حيث درجة الاستقلال	موظف تابع للمنشأة تعينه وتحدد راتبه الإدارة كغيره من الموظفين فهو يخضع لها ويأتمر بأوامرها.	شخص (طبيعي أو معنوي) مهني مستقل تعينه الجمعية العمومية وتحدد أتعابه.
(ج) من حيث نطاق المراجعة	تحدد الإدارة حدود ونطاق عمل المراجع الداخلي، كما أن طبيعة وظيفته قد تسمح بتوسيع نطاق فحصه ليشمل جميع عمليات المنشأة.	حدود ونطاق الفحص يتحدد وفقاً للعقد والعرف السائد ومعايير المراجعة المتعارف عليها.
(د) من حيث توقيت أداء المراجعة	يتم الفحص بصورة مستمرة طوال الفترة المحاسبية، ومع ذلك يكون الفحص اختياريّا.	يتم الفحص مرة واحدة أو خلال فترات دورية أو غير دورية، و قد يكون كاملاً أو جزئياً تفصيلياً اختيارياً.
(هـ) من حيث المستفيدين	إدارة المنشأة تستفيد من المراجعة الداخلية	يستفيد من كل المطلعين على التقارير المالية المعتمدة من المراجعة الخارجية.



تدريب (3)

بعد التحليل لواجبات المراجع الداخلي والخارجي أيهما أهم ولماذا؟

6. تقويم مراجع الحسابات لنظام الرقابة الداخلية:

إن وجود نظام رقابة داخلية محكم يعمل على حماية أصول المنشأة، ويضمن دقة وسلامة البينات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات، يُعّد من أهم واجبات إدارة المنشأة، ومع هذا فإن وجود نظام الرقابة الداخلية ومدى كفاءته ذو تأثير كبير في عمل المراجع الخارجي، فبعد تحول المراجعة الخارجية من مراجعة تفصيلية إلى مراجعة انتقادية تقوم على الاختبارات بهدف إبداء رأي فني محايد عن مدى دقة الحسابات ومدى دلالة القوائم المالية على نتيجة الأعمال والمركز المالى للمنشأة محل المراجعة، ومما لا شك فيه أن كمية الاختبارات هذه تعتمد على مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية فكلما زادت كفاءة هذه النظام قلت كمية الاختبارات، والعكس صحيح. وقد الزم المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين مُراجعَ الحسابات بدراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية المتبع فعلاً في المنشأة التى سيراجع حساباتها، ويكون ذلك أساساً يعتمد عليه في تحديد كمية الاختبارات اللازمة لعملية مراجعتها.

1.6 أهداف تقويم الرقابة الداخلية

تتمثل أهداف تقويم الرقابة الداخلية فيما يلى:

1.1.6 بيان ما إذا كانت المراجعة ممكنة

يتوقف هذا على وجود نظام الرقابة الداخلية، فإذا لم يكن هذا النظام موجوداً أو كان غير كفء، فإنه يصعب على المراجع بيان ما إذا كان المراجعة ممكنة، وفي هذه الحالة يمكن أن يرفض عملية المراجعة أو يبدي رأياً مقيداً في تقريره .

2.1.6 تحديد دليل المراجعة

وفقاً لنص الفقرة (7) من معيار المراجعة الدولي رقم(500) دليل المراجعة فإنه يجب على المراجع أن يحصل على دليل مراجعة كافٍ ومناسب وموثوق به لتمكينه من رسم استنتاجات معقولة منه .

يعد دليل المراجعة تجميعاً للحقائق أو المعلومات التى تستخدم في تحقيق فرضية معينة وَضَعها المراجع، وذلك وصولاً إلى استنتاجات يرتكز عليها في رأيه المهني عن مدى سلامة التقارير المالية وعدالتها وصدقها.

3.1.6 إعلام الإدارة العليا أو لجنة المراجعة

بعد دراسة المراجع لنظام الرقابة الداخلية المطبق عليه إخطار رئيس مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة عن نواحي الضعف الجوهرية في هذا النظام.

ومن العرض السابق يتضح أن مفهوم الرقابة الداخلية قد اتسع حتى ضم وسائل ومقاييس لا تتصل مباشرة بالإدارة المالية بالمنشأة، بل هي من اختصاصات إدارات أخرى كإدارة الأفراد، وإدارة الإنتاج، وإدارة الأمن والسلامة وغيرها. وهنا يدور التساؤل عن مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي عند تقويمه لأنظمة الرقابة الداخلية، وإلى أي مدى يجب على مراجع الحسابات الخارجي دراسة وفحص وتقويم جميع وسائل ومقاييس كل من الرقابة الإدارية والرقابة المحاسبية والضبط الداخلي والتى تمثل النظم الفرعية لنظام الرقابة الداخلية.

مما لاشك فيه أن نظام الرقابة الداخلية يمثل أهمية قصوى لمراجع الحسابات الخارجي. وحول مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي عن فحص نظام الرقابة الداخلية فقد استقر الرأي على الآتي :

أ- لا يُعتبر مراجع الحسابات الخارجي مسؤولاً عن فحص وتقويم وسائل ومقاييس نظام الرقابة الإدارية الذي يهدف أساساً إلى تحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة وضمان تنفيذ السياسات الإدارية طبقاً للخطة المرسومة، ولكن وجود مثل هذا النظام أو عدمه قد لا يؤثر مباشرة على عمل المراجع الخارجي، ولا على كمية الاختيارات التى يعتمد عليها، ولكن إذا وجد مراجع الحسابات الخارجي أن لبعض وسائل الرقابة الإدارية تأثيراً على مدى دلالة الحسابات أو القوائم المالية محل المراجعة على نتيجة الأعمال والمركز المالى، فيجب عليه دراسة هذه الوسائل وتقويمها.

ب- يُعتبر مراجع الحسابات الخارجي مسؤولاً مسؤولية كاملة عن فحص نظام الرقابة المحاسبية وتقويمها لما له من تأثير مباشر على عمله وعلى كميات الاختيارات التى سيعتمد عليها .

ج- يُعتبر مراجع الحسابات الخارجي مسؤولاً عن فحص وتقويم نظام الضبط الداخلي الذي يهدف إلى حماية أصول المنشأة من الاختلاس والتلاعب وسوء الاستعمال، وفي ضوء ما هو متعارف عليه، فإن مُراجع الحسابات الخارجي يكون مسئولاً عن اكتشاف ما قد يوجد من اختلاس أو تلاعب بأصول المنشأة محل المراجعة .

2.6 أساليب فحص نظام الرقابة الداخلية وتقويمه

هناك عدة أساليب لتقويم نظام الرقابة الداخلية، تتمثل فيما يلي:

- فحص وتقويم أنظمة الرقابة الداخلية الموضوعة بواسطة إدارة المنشأة محل المراجعة وذلك بهدف التأكد من مدى كفاءتها.
- فحص وتقويم أنظمة الرقابة الداخلية المنفذة فعلاً، وذلك بهدف التأكد من أن وسائل الرقابة الداخلية وخطواتها الموضوعة مطبقة فعلاً.

3.6 وسائل فحص أنظمة الرقابة وتقويمها

عزيزي الدارس، هنالك عدة وسائل لتقويم أنظمة الرقابة، أهمها:

1.3.6 الاستفسارات

حيث يوجه مراجع الحسابات الخارجي بعض الأسئلة إلى إدارة المنشأة، وبناءً على ما يتلقاه من إجابات يصل إلى رأي عن مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية، وتتخذ هذه الاستفسارات أحد شكلين، هما: الاستفسارات الشفهية والاستفسارات المكتوبة.

2.3.6 التقرير الوصفي

حيث يُقدِّم أحدُ مساعدي مراجع الحسابات تقريراً تفصيليّاً عن وسائل ومقاييس الرقابة الداخلية الموضوعة والمتبعة، وتبيان مواقع الضعف فيها.

3.3.6 دراسة الخرائط التنظيمية للمنشأة

وتشمل الخرائط التنظيمية العامة للمنشأة، وخرائط الدورات المستندية، وهذه الدراسة تهدف إلى اكتشاف التداخل في الاختصاصات أو عدم الدقة في تحديد الواجبات مما يؤثر على كفاءة الرقابة الداخلية .

4.3.6 فحص النظام المحاسبي

إن فحص النظام المحاسبي لهو من أهم واجبات مراجع الحسابات الخارجي، إضافة إلى ذلك فإن عليه أن يتأكد من تطبيق مبدأ الفصل بين الوظائف المحاسبية المختلفة بحيث لا يؤدي موظف واحد عملية محاسبية كاملة، والذي هو من القرائن الدالة على سلامة نظام الرقابة الداخلية.



نشاط

المراجعة الداخلية أشبه بمصل واقٍ .. ناقش هذا الموضوع مع زملائك واعرض ما توصلت إليه على مشرفك الأكاديمي.



أسئلة التقويم الذاتي :

أجب عن جميع الأسئلة:

1. اذكر ثلاثة من أهم أهداف الرقابة الداخلية.
2. عدد أركان نظام الرقابة الداخلية باختصار.
3. ما الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية؟.
4. لخص أدوات الرقابة الداخلية.
5. ما أهم أدوات الرقابة المحاسبية؟.
6. فيم تكمن أهمية المراجعة الداخلية، وما أهدافها؟.
7. عدد الفروق بين المراجعة الداخلية والخارجية.
8. ماذا يعني الضبط الداخلي وما أهميته؟.
9. ما أهمية رأي المُراجع الخارجي؟.

7 . الخلاصة:

عزيزي الدارس، بما أننا قد وصلنا الى نهاية هذه الوحدة، فأننا نتسآءل هل حققنا الأهداف الواردة فيها في اعتقادك؟

أرجو منك مراجعة أهداف الرقابة الداخلية، والتأكد من أنك قد استوعبتها، وإلا فيجدر بك الرجوع إلى بداية الوحدة، والآن هيا بنا إلى هذا الايجاز الذي يلخص أهم الأفكار الواردة في الوحدة، فقد أشرنا فيما سبق إلى أهمية الرقابة الداخلية وأهدافها المتمثلة في مجموعة من البنود التي تُعني بحماية أصول المنشأة، وقد تم توضيح هذا في القسم الأول والثاني، أما القسم الثالث فقد اهتم بأركان نظام الرقابة الداخلية، ويُبنى ذلك على خطة تنظيمية، ونظام المحاسبي، ونظام مستندي دقيق، ونظام للتكاليف، ونظام فعال للحوافز.

وقد تم تناول النظم الفرعية لنظام الرقابة الداخلية في القسم الرابع ، وفيه عرفت الخطة التنظيمية والإجراءات والوثائق والسجلات بأنها الرقابة الإدارية .وقد تناول القسم كذلك أهم أدوات الرقابة الإدارية باعتبارها أهم الأدوات المستخدمة في الرقابة الداخلية وأوضحنا فيه هدف المراجعة الداخلية من هدف حماية المنشاة وتقويمها، وبعد ذلك تعرضنا للاختلاف بين المراجعة الداخلية والخارجية، وتحدثنا في هذا القسم عن نظام الضبط الداخلي ممثلاً العنصر الثالث من عناصر نظام الرقابة الداخلية والمبادئ الاسترشادية المتعلقة بنظام الضبط الداخلي.

اما في القسم الخامس والأخير، فقد تناولنا فيه تقويم مراجع الحسابات لنظام الرقابة المتمثلة في الاستفسارات والتقدير الوصفي، ودراسة الخرائط التنظيمية للمنشأة، وفحص النظام المحاسبي.

نأمل بعد كل هذا أن تكون قد فهمت واستوعبت نظام الرقابة الداخلية وأن تساهم معنا فى تطوير هذه الوحدة مستقبلاً.

8. لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية:

عزيزي الدارس،

الآن أصبح لديك معلومات جمة وحصيلة مقيدة فيما يتعلق بالرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية وأصبحت جاهزاً لاكتساب مهارة المراجعة وفق التقويم والتحقيق ومراجعة العمليات وهو موضوع الوحدة التالية.

آمل أن تكون قادراً بعد دراسة الوحدة التالية على أن تفحص وتتأكد وتتحقق من كيفية مراجعة العمليات.

9. إجابات التدريبات:

تدريب (1)

بواسطة تطبيق الرقابة الداخلية والدقة الحسابية، ويُستدل على وجودها الفعلي عن طريق الجرد للأصول الثابتة.

تدريب (2)

تقوم عملية الرقابة الداخلية بالتأكد من وجود خطة تنظيمية جيدة بواسطة الإدارة العليا في المنظمة، بحيث يمكن أن تقوم على نظام محاسبي سليم وأسلوب ضبط داخلي، بحيث يُمكِّن للإدارة العليا استغلال إمكانات المنظمة من موارد مالية، وبشرية، ونظم محاسبية، وتقنية بصورة مثلى لتحقيق أرباح أو عائد مناسب عن طريق تخفيض التكلفة إلى حد معقول، بحيث لا يحدث هدر في الموارد المتاحة.

تدريب (3)

كلاهما له أهميته فالمراجع الداخلي هو الذي يقوم عليه عمل المراجع الخارجي، لذا فالمراجع الداخلي هو الأهم، لأن من واجبه أن يعمل داخل المنظمة لإيضاح مواطن الخلل وإصلاحها، وتفاديها وعدم تكرارها.

10. مسرد المصطلحات:

- **الرقابة الداخلية Internal Control**

خطة تنظيمية إدارية ومحاسبية للضبط الداخلي عند استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لدى المنشأة وصولاً بها إلى أعلى معدلات ممكنة من الكفاية الإنتاجية.

- **الرقابة الإدارية Administrative Control**

الخطة التنظيمية والإجراءات والوثائق والسجلات المتعلقة بعمليات اتخاذ القرارات، والتي تقود إلى التخصيص الإداري للعمليات.

- **الرقابة المحاسبية Accounting Control**

نظام كافٍ وفعال للمراجعة مصمم لتوفير تاكيدات معقولة ومناسبة، يهدف إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر والسجلات ودرجة الاعتماد عليها وتتبع صحة عمليات تسجيل البيانات المحاسبية وتبويبها وتحليلها وعرضها.

- **المراجعة الداخلية Internal Audit**

الفحص الإنتقادي تقادي المنتظم لعمليات المنشأة ودفاترها ومستنداتها بواسطة هيئة داخلية أو مراجعين تابعين للمنشاة وهو عمل محاسبي وتعرف المراجعة بالتدقيق كذلك.

- **الضبط الداخلي Internal Check**

نظام موضوع يهدف إلى ضبط عمليات المشروع ومراقبتها بطريقة تلقائية مستمرة.

11. المراجع:

المراجع العربية

1. عبد المنعم، عبد المنعم محمود، أبو طبل، عيسى محمد ، المراجعة: أصولها العلمية والعملية، الجزء الأول ، ص244 ، ص251-252، ص 276-277.
2. جمعة، أحمد حلمي ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، ط1- عمان: دار الصفاء للنشر والتوزيع، 2000م، ص81 ، ص91 ، ص92-93.
3. فرح ، السيد حسين ، الرقابة الداخلية ، بورسعيد: مكتبة الجلاء الحديثة، 1989م، ص12 .
4. العبادي ، محمد عبد الرحمن، ، أوراق متقدمة في علم المراجعة: النظرية والتطبيق ، بورسعيد: مكتبة الجلاء الحديثة، ص47-48 .

المراجع الإنجليزية

1. **AICPA, 1949, Internal Control Aspecial Report by the Auditing Procedures Committee of the American institute of Certified public Accountants, New York.**

وذلك نقلاً عن عبد المنعم ، محمود، أبو طبل، عيسى محمد ، مرجع سابق ، ص 241-242 ، ص42.

2. Boynton, 1996, W.c. and Kell, W.G. **Modern Auditing**, 6th ed, New York: John Willey & Sons,P.839.

6 الوحدة السادسة

التخطيط والإشراف

محتويات الوحدة

الموضـــــــوع	الصفحة
1 . المقدمة	**140**
1.1 التمهيد	140
2.1 اهداف الوحدة	140
2. التخطيط والإشراف	**141**
1.2 أهداف التخطيط	141
2.2 خطوات التخطيط	141
3.2 الاستعانة بخبير	145
4.2 برامج المراجعة	146
5.2 الإشراف على عمليات التدقيق	148
6.2 أوراق المراجعة	149
3. الخلاصة	**154**
4. مسرد المصطلحات	**154**
5. إجابات التدريبات	**155**
6. المراجع	**156**
ملاحق	157
كتاب ارتباط نموذج (1)	157
نموذج برنامج مراجعة (2)	159
نموذج استقصاء نظام الرقابة نموذج (3)	169

1. المقدمة:

1.1 تمهيد :

عزيزي الدارس، مرحباً بك إلى هذه الوحدة !

يشتمل التخطيط على وضع استراتيجية تدقيق شاملة لعملية المراجعة وتطوير خطة تدقيق، وذلك من أجل تقليل مخاطر التدقيق إلي مستوى منخفض بشكل مقبول .... وهو يساعد -أي التخطيط- في التأكد من أن العناية الملائمة قد أعطيت للمجالات المهمة في عملية التدقيق، وأن المشاكل المحتملة قد شخصت، وأن عملية التدقيق منظمة وتدار بالشكل المناسب من أجل أن يتم أداؤها بأسلوب فعال وكفؤ، كما أن التخطيط المناسب يساعد في التكليف المناسب للعمل لأعضاء الفريق، ويسهل توجيه أعضاء فريق العملية والإشراف عليهم ومراجعة عملهم، كما يساعد حيث ينطبق ذلك على تنسيق العمل الذي يقوم به المدقق والخبراء للمكونات، وتختلف طبيعة أنشطة التخطيط حسب حجم وتعقيد المنشأة، وخبرة المدقق السابق في المنشآت والتغيرات في الظروف التي تحدث أثناء عملية التدقيق.

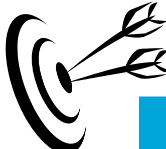
يتخلل هذه الوحدة العديد من التدريبات، وأسئلة التقويم الذاتي.

مرحباً بك مرة أخرى في هذه الوحدة متمنين لكم دوماً النجاح.

2.1 أهداف الوحدة :

عزيزي الدارس، سيكون الطالب بعد الانتهاء من دراسة هذه الوحدة يُتوقع أن تكون قادراً على أنْ:

1. تُعدّد أهداف التخطيط وخطواته.
2. تذكر المعلومات التي يتوجب على المراجع جمعها لأغراض التخطيط.
3. نقوّم نظام الرقابة الداخلية.
4. توضيح دور الإشراف على أعمال المراجعة.
5. شرح أوراق المراجعة.
6. توضيح كيفية استخدام نماذج المسح والاستقصاء.
7. تُعرّف ببرامج المراجعة التي تطبق لتنفيذ إجراءات المراجعة.
8. تُبين صيغة كتاب الارتباط بالعميل.



2. التخطيط والإشراف:

1.2 أهداف التخطيط:

يشتمل التخطيط على الأهداف التالية:

- تحديد أهداف التدقيق بصورة تتسم بالوضوح الكافي.
- التشخيص السابق للمشكلات التي ربما قد تواجه المدقق عند أدائه لمهام التدقيق والحلول المقترحة لحلها.
- إعداد برنامج تدقيق يشتمل على كافة الإجراءات التي سيتم اتباعها لتحقيق أهداف المراجعة.
- تركيز عمليات التدقيق على الأمور والمسائل التي تتسم بالأهمية.
- المساعدة على الإنجاز السريع لمهام التدقيق.
- التوقيت المناسب لإجراءات التدقيق الموضوعة.
- استثمار عمل المدققين بصورة أفضل من خلال الآتي:
  - أ- توزيع الكفاءات بحسب احتياجات العمل وتعقيداته.
  - ب- الاستفادة من جهود المساعدين والمتدربين.
  - ج- تنسيق أعمال المدققين سواء بعض مع بعض أو مع الجهات المشرفة عليهم أو إدارة العميل.
  - د- خلق فرص مواتية لتدريب وتطوير إمكانيات المدققين.
  - ه- تسهيل مهام الإشراف والرقابة على أعمال المدققين.

2.2 خطوات التخطيط: ويشمل التخطيط الخطوات التالية:

- أداء إجراءات فيما يتعلق باستمرار العلاقة مع العميل وتقييم الامتثال للمتطلبات الأخلاقية.
- الاتصال بالمراجع السابق.
- جمع المعلومات عن المشروع وفهم طبيعة أعماله والصناعة التي ينتمي إليها العميل.
- تطوير خطة المراجعة.
- إجراء تقويم مبدئي لأنظمة الرقابة الداخلية.
- عمل تقدير مبدئي لمستويات الأهمية النسبية.
- طبيعة التقارير المتوقع تقديمها.

1.2.2 الاستمرار مع العميل أو القبول بالعميل الجديد

يجب على المراجع الحصول على المعلومات التي تعتبر ضرورية في ظل الظروف قبل القبول بالارتباط بعملية المراجعة بالنسبة لعميل جديد أو عند اتخاذ قرار ما إذا كان سيستمر في عملية حالية ومن بين الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان :

أ- نزاهة المالكين والإدارة العليا والمكلفين برقابة المنشأة.

ب- قدرة المراجع على الامتثال لمتطلبات وأخلاقيات المهنة التي تشمل:

- النزاهة.
- الموضوعية.
- الكفاءة المهنية.
- السرية.
- السلوك المهني.

ويتوجب على المراجع أو شركات المراجعة قبل القبول بالعميل أو الاستمرار مع العميل الحالي تقييم مدى إمكانيات مكتبه أو شركته على الوفاء بتلك المتطلبات الأخلاقية.

2.2.2 الاتصال بالمراجع السابق

تتطلب كثير من المعايير والممارسات المهنية من المراجع أو شركة التدقيق الاتصال بالمراجع السابق قبل القبول بعملية المراجعة بهدف الحصول على المعلومات المتعلقة بأسباب التغيير، ومثل هذه المعلومات قد تكون على درجة كبيرة من الأهمية فيما يتعلق بقبول المراجع الجديد المراجعة أو رفضها ، فقد يكون من بين الدوافع للتغيير الاختلاف بشأن تطبيق المبادئ المحاسبية أو سلوك الإدارة المريب الذي حدى بالمراجع السابق إلى الانسحاب من عملية المراجعة أو العميل إلى إنهاء علاقته بالمراجع السابق.

ويمكن للمراجع الجديد أن يطلب من عميله السماح له بالاتصال بالمراجع السابق، ومثل هذا الاتصال لا ينطوي على أية أضرار، لا سيما أن المعلومات التي يتم تداولها بين المراجع القديم والجديد تظل في طي السرية والكتمان، لا يجوز إفشاؤها أو إذاعتها سواء تم القبول بعملية المراجعة أو لم يتم.

3.2.2 جمع المعلومات عن المشروع وفهم طبيعة أعماله والصناعة التي ينتمي إليها العميل.

4.2.2 يتوجب على المدقق في إطار جمع المواد اللازمة لبناء الخطة جمعُ المعلومات المتعلقة بنشاط المنشأة وأنظمتها وسياساتها والإجراءات المتبعة فيها ، والتغيرات التي طرأت على تلك الأنظمة والإجراءات، والمشاكل التي قد تكون مرتبطة بطبيعة الصناعة أو النشاط الذي

تزاوله المنشأة، ويمكن أن يحقق ذلك من خلال بعض إجراءات الفحص والملاحظة والاستفسارات، بالإضافة إلى العديد من الإجراءات التي تكون مفيدة في هذا المجال.

ومن بين المعلومات التي يقوم بجمعها ما يلي:

- التقارير المالية للسنوات السابقة .
- دراسة محاضر جلسات أعضاء مجلس الإدارة.
- دراسة محاضر اجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين.
- دراسة التقارير المالية الدورية التي تتم خلال السنة.
- الاطلاع على تقارير مالية لشركات مشابهة في نفس الحقل.
- دراسة تقارير التدقيق الداخلي إن وجدت.
- دراسة الهيكل التنظيمي والإداري للمنشأة (مجلس الإدارة والمدير ون وكبار العاملين ومستويات المسؤولية ودور الأفراد الرئيسين في مختلف مراكز المسئولية).
- دراسة أوراق العمل الخاصة بتدقيق السنوات السابقة.
- دراسة التقارير الدورية الصادرة عن المستويات الإدارية المختلفة.
- دراسة دليل الإجراءات والسياسات الخاصة بالشركة.
- التعرف على اللوائح والأنظمة والتعليمات التي تخضع لها المنشأة.
- زيارة المنشأة والتعرف على التسهيلات المتوفرة فيها.
- التعرف على الأحوال والظروف العامة (الاقتصادية والاجتماعية والمالية) التي تكون لها تأثير على المنشأة.
- المركز المالي (نسبة الديون طويلة الأجل لحقوق المساهمين والديون الخارجية) ،والتدقيق النقدي.
- طبيعة النشاط والأسواق والعملاء والموردين.
- الصناعة التي يعمل بها العميل (بما في ذلك معدل التغير الخاص بها ودرجة المخاطرة)، ومستوى أداء العميل بالنسبة لصناعته.
- طبيعة النشاط بما في ذلك أسلوب التشغيل (عمليات التصنيع والإنتاج)، والإمكانات والمواقع، وأية مظاهر خاصة أخرى.
- المنتجات أو الخدمات الأساسية.
- الأسواق الرئيسة والأسواق المحتملة، ودرجة عدم التأكد المتعلقة بأسواق المبيعات أو التغير في أذواق العملاء.
- العوامل غير العادية والموسمية التي تؤثر على النشاط.

- أساليب البيع وسياسات التسويق.
- العملاء والمبيعات المتعاقد عليها والعقود المهمة.
- المنافسون الرئيسون ونصيب العميل من السوق.
- أساليب النقل والتوزيع.
- مصادر التوريد، والموردون الرئيسون، وقابلية التوريدات لعدم التأكد، والتوريدات المتعاقد عليها، والارتباطات المستقبلية (بما في ذلك عمليات تغطية العملات الأجنبية والعقود المحددة السعر ذات الأهمية).
- احتمالات الخسارة المهمة.
- المعاملات غير العادية وبخاصة تلك التي لها تأثير على الإيرادات.
- إعداد الحسابات والميزانيات التقديرية والتقارير بما في ذلك الفهم الكامل للنسب والمعلومات والرقابة التي تطبقها إدارة العميل لإدارة النشاط وضمان الربحية والفاعلية.
- فهم نظام المعلومات الخاص بالمنشأة والأهمية الإستراتيجية لنظم المعلومات في إدارة النشاط وضمان الربحية والفاعلية.
- متطلبات إعداد التقارير.
- السمعة المهنية لإدارة العميل.
- معدل التغير في الإدارة العليا ومجلس الإدارة.
- تاريخ المراجعة السابق للعميل.
- المحامون.
- إمكانيات المراجعة الداخلية.
- الوضع الضريبي للمنشأة.
- الأطراف والعلامة ومعاملاتهم.

بالإضافة إلى القيام بفحوص المطابقة أو الالتزام التي تركز على فحص اللوائح والأنظمة والإجراءات وتحديد مدى الالتزام بها من خلال عمليات فحوص تشمل (الفحص المستندي، وعمليات التتبع والملاحظة والاستفسارات).

5.2.2 تقييم نظام الرقابة الداخلية

يخلص المراجع بعد الانتهاء من فحوص الالتزام التي أنجزها في الخطوة السابقة إلى تحديد درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، والاستفادة منه في استخدام عينات صغيرة لإجراء الفحوص الجوهرية أو الأساسية عليها، وغني عن البيان إن تقييم المدقق للنظام لا

يتوقف على عدم اكتشافه أخطاء أثناء فحصه للنظام، ودائماً لا بد من أن يشمل التقييم مدى كفاءة النظام، وأن على المراجع إعداد تقرير حول النظام يوجه إلى الإدارة، يتم فيه تحديد نقاط الضعف التي قد يكون وقف عليها أو التعديلات التي يرى ضرورة إجراءها لزيادة كفاءة النظام.

3.2 الاستعانة بخبير

قد تعترض المدقق بعض الصعوبات أثناء تنفيذه لعمليات المراجعة بسبب أن المدقق ليس لديه الاطلاع الواسع كالشخص المتدرب أو المؤهل لمزاولة مهنة، أو حرفة أخرى كالخبير في شؤون التأمين أو المهندس على سبيل المثال، وقد يتعذر عليه بسبب ذلك إنجاز بعض إجراءات الفحص المتصلة ببعض العمليات أو الصفقات أو الأعمال التي تتطلب خبرة نوعية محددة في سبيل الحصول على أدلة إثبات على شكل تقارير أو آراء أو تقييمات أو بيانات من خبير، من أمثلة ذلك ما يلي:

- تقييمات لأنواع معينة من الأصول كالأراضي والمباني والمصانع والآلات والأعمال الفنية والأحجار الكريمة.
- تحديد الكميات أو حالة بعض الأصول مثلا المعادن المخزنة على شكل أكوام ، والمعادن الدفينة، والاحتياطيات النفطية، والعمر الإنتاجي المتبقي للمصنع والآلات.
- تحديد المبالغ باستخدام تقنية أو طرق متخصصة، مثل التقييم الاكتواري في التأمين.
- قياس العمر المنجز، والعمل الذي سيتم انجازه في المقاولات التي تحت الإنجاز.
- الآراء القانونية المتعلقة بتفسير الاتفاقيات والقوانين والأنظمة.

1.3.2 الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند الاستعانة بخبير

أ- الأهمية النسبية للبند الذي يتم فحصه بالنسبة للبيانات المالية.

ب- مخاطر وجود معلومات خاطئة استناداً إلى طبيعة وتعقيد الأمر المنوى فحصه.

ج- كمية أدلة الإثبات المتوفرة ونوعيتها.

2.3.2 المؤهلات المطلوبة لتعيين الخبير

أ- الشهادات المهنية أو ترخيص المزاولة الصادر من الهيئة المهنية ذات العلاقة أو عضويته فيها.

ب- الخبرة والسمعة في المجال الذي يسعى المدقق للحصول على دليل إثبات فيه.

3.3.2 تقييم عمل الخبير

إذا كانت نتيجة عمل الخبير لا توفر أدلة إثبات كافية وملائمة، أو أن هذه النتائج لا تنسجم مع أدلة الإثبات الأخرى، فإن على المدقق إما تطبيق إجراءات إضافية، أو استخدام خبير آخر، أو تقييد رأي المدقق.

4.2 برامج المراجعة

يتم في برنامج التدقيق تحديد الإجراءات والتعليمات التفصيلية المكتوبة اللازمة لتنفيذ إجراءات المراجعة وتحقيق أهدافها، حيث يقوم المراجع، بعد استكمال إعداد توثيق الخطة بإعداد برنامج مكتوب يطلق عليه برنامج التدقيق، يتضمن البرنامج ما يلي:

1. الأهداف الواجب تحقيقها.
2. الخطوات والإجراءات الفنية الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف.
3. تحديد الوقت المعياري اللازم للانتهاء من كل خطوة أو إجراء.
4. تحديد الوقت المستنفد فعلاً في كل خطوة أو إجراء.
5. ملاحظات الشخص المسؤول عن كل خطوة أو إجراء.
6. توقيع الشخص المسؤول عن إنجاز الإجراء.

والبرنامج ليس سرد لخطوات تتبع، بل هو خطة محكمة لتحقيق أهداف محددة وفق مبادئ لمستويات مهنية متعارف عليها ، والبرنامج يخدم عدة أغراض، فهو ملخص لما يجب أن يقوم به المدقق، وتعليمات فنية تفصيلية لمساعديه لتنفيذها وسجل بالأعمال المنتهية ، فالبرنامج أداة رقابة وتخطيط تساعد المدقق على تتبع عملية التدقيق وعدد الساعات المستنفذة في كل عملية، وهنالك عدد من الاعتبارات الواجب مراعاتها عند تصميم برنامج التدقيق من أهمها ما يلي:

أ- التقيد بنطاق عملية التدقيق كاملة كانت أم جزئية، فلكل منهما أهدفها، ويجب أن يتضمن برنامج كل منها الخطوات والإجراءات الكفيلة بتحقيق الأهداف المطلوبة منهما .

ب- مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية موضوع والمطبق فعلا حيث سيحدد نوع الاختبارات ومداها وكميتها على نتيجة تقييم هذا النظام.

ج- تحديد الأهداف التي يرمي المراجع إلى تحقيقها من كل إجراء وعملية، فإجراءات التدقيق ليست غاية بحد ذاتها، وإنما وسائل لتحقيق أهداف محددة

فينبغي أن يؤدي برنامج التدقيق الموضوع إلى تحقيق الأهداف المحددة لعملية التدقيق.

د- استخدام وسائل التدقيق وأساليبه التي تمكن من الحصول على أقوى الأدلة وأكثر القرائن حجية تساعد المدقق على إبداء رأيه الفني المحايد في تقريره.

أنواع برامج المراجعة :

أ. البرامج النموذجية:

وهي البرامج الشاملة لأهداف التدقيق وإجراءاته الممكن تطبيقها في نوع معين من المنشأة المتماثلة، يتم تعديل البرنامج في ضوء عمليات التنفيذ وما يجد من معلومات.

يتميز البرنامج بأنه يؤدى إلى عدم نسيان أي إجراء من إجراءات التدقيق، ويعاب عليه الجمود وعدم مسايرة التطورات في المنشآت وفي مهمة التدقيق.

ب. برامج معدة أثناء عمليات التنفيذ:

يقتصر البرنامج على الخطوط الرئيسة لعملية المراجعة وأهداف المراجعة، الواجب تحقيقها تاركة الخطوات التفصيلية الواجب اتباعها، وكمية الاختبارات الضرورية لحين البدء في عملية المراجعة، أي أثناء عمليات التدقيق يتميز بأنه يتيح للمنفذين استخدام ما لديهم من مهارات وخبرات في انتقاء أو اختيار الإجراءات التي تكون ملائمة لظروف المنشأة التي يتم تدقيق حساباتها، وهي تقتضي مستوى متميزاً من الكفاءة والتأهيل لدى المدقق.

ج. برامج ثابتة محددة مقدماً:

تتضمن تحديد الإجراءات الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف المرجوة، ويتم تحضيرها وإعدادها في ضوء المعلومات التي تم جمعها عن المنشأة وبيئة التدقيق ....الخ

تشتمل هذه البرامج على عدد من المزايا:

- تمكن من تقسيم العمل بين المدققين بحسب ما لديهم من مهارات وخبرات.
- استيعاب كافة الإجراءات التدقيقية اللازمة.
- تعتبر سجل لإنجازات المدقق يتيح:
- تتبع ما تم تنفيذه أولاً بأول والوقت اللازم للإنجازات مما يساعد على توزيع العمل.
- تعتبر دليلاً على قيام المدقق بالمهمة وفقاً لمستويات الأداء المهني وبذل العناية المهنية.

د- تعتبر أساس للتدقيق في السنوات القادمة.

هـ- إنجاز الأعمال بكفاءة.

و- تعكس بوضوح خطوات العمل ومراحله الواجب اتباعها.

ز- تعتبر ضرورية في العمليات الكبيرة المتشعبة لمتابعة ومراقبة خطة العمل.

5.2 الإشراف على عمليات التدقيق:

يتضمن مفهوم الإشراف في التدقيق القيادة والتوجيه والرقابة السليمة لكافة المراحل للتأكد من الربط الفعال بين النشاطات والإجراءات والفحوص التي يتم تنفيذها، والأهداف المرجوة، والإشراف بهذا المعنى يمثل إدارة فريق المراجعة للتأكد والتحقق من أنه ينفذ المهام المحددة في برنامج المراجعة بالكفاءة والجودة المطلوبة ، وهذا يتأتى من خلال:

- المتابعة اليومية لفريق المراجعة والتحقق أولاً بأول من أن الإجراءات التي ينجزها تتفق مع الخطة أو البرنامج سواء من ناحية الأهداف أو المدى والطبيعة والتوقيت ومعالجة أي خروج على البرنامج حين حدوثها، وحل المشكلات التي تواجه فريق التدقيق من خلال تقديم المشورة وإصدار التوجيهات اللازمة لذلك .
- مراجعة الأعمال المنجزة، والتحقق من أن الأدلة التي تم جمعها كافية وملائمة للرأي الذي سيتم إبداؤه، ومن أنه لم يتم إهمال أية إجراءات أو إغفال أية استنتاجات، وتحقق هذا مرهون بتنظيم عمليات التدقيق والإشراف على أساس نوع من الفصل بين المستويات الإشرافية ، بحيث يتم إسناد عمليات فحص أوراق العمل ومراجعتها إلى مستوى إشراف لا علاقة له بتنفيذ عمليات التدقيق.
- من الضروري متابعة الأعمال المنجزة من قبل المساعدين بواسطة أفراد مؤهلين لمعرفة ما إذا كان:

  أ- تم إنجاز المراجعة حسب برنامج المراجعة.

  ب- العمل قد أنجز، وأن النتائج التي تم الحصول عليها قد وُثِّقَتْ بشكل ملائم.

  ج- كافة الأمور المهمة المتعلقة بالمراجعة قد تم تسويتها أو أشير إليها في استنتاجات المراجعة.

  د- أهداف إجراءات المراجعة قد تحققت.

  هـ- الاستنتاجات الموضحة تنسجم مع نتائج العمل الذي تم إنجازه وتؤيد الرأي المهني.

وهنالك موضوعات يتوجب أن تتابع دوريّاً :

أ- الخطة العامة للمراجعة وبرنامج المراجعة الناتجة عن ذلك

ب- تقديرات المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة، والمتضمنة نتائج اختبارات الرقابة، وأية تعديلات جرت على الخطة العامة للمراجعة وبرنامج المراجعة الناتجة عن ذلك.

ج- توثيق أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها من إجراءات حقيقية أساسية والاستنتاجات المستقاة منها، ومن ضمنها نتائج المشاورات.

د- البيانات المالية والتسويات القيديّه المقترحة وتقرير المراجع المقترح.

ه- في العمليات الكبيرة فإن استكمال عمليات المتابعة تتطلب تكليف أشخاص آخرين لم يقوموا بالمراجعة بإنجاز إجراءات إضافية معينة قبل إصدار تقرير المراجع.

- يؤدى الإشراف السليم على عمليات التدقيق إلى:

أ- أن الإشراف والمتابعة للإعمال على كافة المستويات يؤدي إلى توفير القناعات المعقولة بأن العمل المنجز يفي بمعايير الجودة المناسبة.

ب- اختبار طرق التدقيق وإجراءاته الملائمة للظروف، وتناسب طبيعة النشاط فلكل منشأة ظروفها الخاصة مما يتطلب إعداد برنامج تدقيق ملائم لها.

6.2 أوراق المراجعة:

من الممكن تسجيل وثائق التدقيق على الورق، أو في وسائط الكترونية، أو وسائط أخرى، وهي تشمل برامج التدقيق، والتحصيلات، والمذكرات، والمواضيع، وملخصات للأمور المهمة، وكتب التأكيد، والإقرار، وقوائم الفحص، والمراسلات، (بما في ذلك البريد الالكتروني) الخاصة بالأمور المهمة ومن الممكن إدخال ملخصات أو نسخ من سجلات المنشأة على سبيل المثال العقود والاتفاقيات الهامة المعينة كجزء من وثائق التدقيق إذا اعتبرت مناسبة.

ويتوجب على المراجع ترتيب وثائق التدقيق بصورة تمكن الخبير الذي ليس له صلة سابقة بعملية التدقيق أن يفهم ما يلي:

1.6.2 طبيعة التدقيق وتوقيت ومدى إجراءات التي تم أداؤها للامتثال لمعايير التدقيق الدولية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.

2.6.2 نتائج إجراءات التدقيق وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.

3.6.2 الأمور المهمة التي تبرز أثناء التدقيق والاستجابات التي تم التوصل إليها بشأنها.

4.6.2 تجميع ملف التدقيق النهائي:

أ- يتوجب على المراجع إكمال تجميع ملف التدقيق في الوقت المناسب، أي بعد (60) يوماً من تاريخ تقرير المدقق.

ب- خلال الفترة بين تاريخ التدقيق وتجميع الملف يمكن للمراجع القيام بالأتي:

❖ حذف الوثائق التي حلت محلها وثائق أخرى أو التخلص منها.

❖ تصنيف وفحص ووضع الإشارات المتبادلة على أوراق العمل.

❖ إعلان الموافقة النهائية على اكتمال قوائم الفحص الخاصة بعملية تجميع الملف.

❖ توثيق أدلة التدقيق التي حصل عليها المدقق وتمت مناقشتها والاتفاق عليها مع أعضاء فريق التدقيق المناسبين قبل تاريخ تقرير المدقق.

ج- بعد اكتمال تجميع الملف النهائي لعملية التدقيق يجب أن لا يحذف المدقق أو يتخلص من وثائق التدقيق قبل نهاية فترة الاحتفاظ بها تصل هذه الفترة في الجمهورية اليمنية إلى (10) سنوات .

يتم تنظيم أوراق العمل في ملفين:

- الملف الدائم.
- الملف الجاري.

أ - الملف الدائم:

- نبذة تاريخية عن المشروع وطبيعة أعماله والمنتجات التي يقوم بإنتاجها وتسويقها.
- التنظيم الإداري للمشروع وقائمة بأسماء الموظفين الرئيسين واختصاصاتهم.
- نسخة من توقيعات الموظفين المسؤولين.
- ملخص للنظام المحاسبي المتبع وقائمة كاملة بالدفاتر والسجلات المستخدمة سواء كانت محاسبية أم بيانية.
- نسخة من دليل الحسابات ولائحة الحسابات إن وجدت.
- السياسات المحاسبية الخاصة بالمشروع (عن الاستهلاك والمخزون من البضاعة مثلاً.
- تحليلات مستمرة لبعض الحسابات المهمة (ذات الطبيعة المستمرة) مثل رأس المال والاحتياطيات والأصول الثابتة.
- نسخة من العقد الابتدائي والنظام الأساسي للشركة وملخص لأهم ما تحتويه من أحكام، مثل الأحكام الخاصة برأس المال والسندات ومجلس الإدارة وتوزيع الأرباح.

- ملخصات لمحاضر جلسات مجلس الإدارة أو الجمعية العمومية التي تحتوى على قرارات مهمة لها تأثير على القوائم المالية.
- مذكرات وافية عن العقود التي يسري مفعولها لمدة طويلة.
- ملخصات للأحكام الواردة في عقد قرض السندات، وبصفة خاصة الأحكام الملزمة بإنشاء احتياطي لسداد السندات أو تقييد حق الشركة في توزيع أرباح على مساهميها.
- وصف لنظام الرقابة الداخلية المستخدم في المنشأة ونتائج تقويم المراجع لهذا النظام.
- قوائم مالية مقارنة خاصة بعدة سنوات.
- بيان بفروع الشركة.
- بيان برأس المال والسندات المصدرة.

ب - الملف الجاري:

يحتوى على أوراق المراجعة الخاصة بالسنة الحالية محل الفحص، بحيث يكون هناك ملف لكل سنة من السنوات المالية، يضم جميع الأوراق الخاصة بهذه السنة من الأوراق التي يحتويها الملف :

1. المراسلات بين المراجع والمنشأة.
2. برنامج المراجعة.
3. جميع ملاحظات المراجع واستفساراته التي نشأت في خلال القيام بعملية المراجعة وردود المنشأة على هذه
4. الملاحظات والاستفسارات والإجراء الذي اتبع بالنسبة للنقاط المثارة.
5. قائمة الاستقصاء الجارية عن نظام الرقابة الداخلية.
6. ميزان المراجعة.
7. التسويات المختلفة التي أجراها المراجع على القوائم المالية.
8. الكشوف التحليلية التفصيلية (مرفقات الميزانية)، وتشمل تحليلاً للبنود المهمة في حساب الأرباح والخسائر، وتحليل تفصيلي لبعض عناصر الميزانية ككشف المدينين والدائنين وأوراق القبض وأوراق الدفع والأصول الثابتة والاستثمارات وغيرها.
9. ملخصات لمحاضر جلسات مجلس الإدارة التي لها أثر على الحسابات.
10. ملخصات للعقود المهمة التي لها أثر على الحسابات.
11. نسخه من القوائم المالية وتقرير مجلس الإدارة.

12. صورة من تقرير المراجع على القوائم المالية.

13. صورة من قرار الجمعية العمومية بتعيين المراجع.

14. محاضر جرد النقدية والاستثمارات والأصول الثابتة والمخزون السلعي.

15. ملخص بالاحتياطيات والتغيرات التي طرأت عليها.

16. تحليل المبيعات.

17. الالتزامات المحتملة والعرضة.

18. المراسلات مع البنوك ومصادقات العملاء وشهادات الإدارة وغيرها.

مذكرات التدقيق:

تصادف المراجع إثناء تنفيذ عمليات المراجعة أموراً تحتاج إلى إيضاحات وتفسيرات من الإدارة، وتشتمل مذكرات التدقيق على الآتي:

1. المستندات المفقودة.
2. المستندات غير المستوفية للشروط الشكلية أو القانونية.
3. بيان بالأخطاء التي عثر عليها أثناء عملية التدقيق.
4. بيان بأوجه الضعف في نظام الرقابة الداخلية.
5. الموضوعات التي يرغب المراجع باستكمالها في المرات القادمة.
6. مسائل للعرض على المدقق الرئيس.
7. أرصدة حسابات يحتمل إجراء تعديلات عليها.

أ- توزيع المهام التدقيقية بحسب الكفاءات والمهارات ومستويات التدريب لدى فريق التدقيق.

ب- تكشف عمليات الإشراف عن نواحي الضعف التي تكون موجودة في أداء فريق التدقيق.

ج- تسمح عمليات الإشراف بتوجيه المدققين وتركيز جهودهم المهنية في اتجاه يضمن تحقيق الأهداف المرجوة من عمليات التدقيق.

د- إحاطة المدققين بكافة الأمور التي يكتشفها المدقق في مرحلة التخطيط.

ه- التأكيد على المدققين بإعداد أوراق عمل مناسبة تكون وسيلة فعاله في عمليات الإشراف أو الرقابة.

و- إحاطة المدقق المسؤول بكافة الأمور المهمة التي تتعلق به أو المنشأة التي يتم تدقيقها.

ز- إحاطة المدققين بكيفية حل الاختلاف في وجهات النظر.

ح- توفير المساعدات الفنية اللازمة للمدققين من داخل شركة التدقيق أو خارجها.

ط- إن مستوى الإشراف يتأثر بعدد من الأمور منها :

1. كفاءة فريق التدقيق.
2. صعوبة الأمور التي تواجه المدققين في مهمتهم وتعقيدها.
3. احتمال وجود أخطاء مقصودة أو غير مقصودة في المعلومات التي يتم تدقيقها.
4. قوة نظام الرقابة الداخلية في المنشأة التي يتم تدقيقها أو ضعف هذا النظام.

ي- يجب أن يقوم المدقق المسؤول بالتدوين في أوراق العمل كافة النشاطات المتعلقة بالإشراف على المرؤوسين والمساعدين.

أسئلة التقويم الذاتي :

؟

أجب عن جميع الأسئلة:

1. ما أهداف التخطيط للمراجعة؟
2. ما الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند الاستعانة بخبير ؟
3. ما أنواع برامج المراجعة ؟

3. الخلاصة:

عزيزي الدارس، يستهدف التخطيط وضع استراتيجية شاملة لعملية المراجعة تنبني على أساس المعلومات التي يقوم بجمعها المراجع عن المشروع، وطبيعة الصناعة التي يعمل فيها، وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، وتحديد برنامج تدقيق يقوم على أساس اعتبارات (توقيت ، طبيعة ، مدى)، وتوزيع الأعمال بين فريق العمل بما يتناسب مع مؤهلات كل منهم، وطبيعة المهمة التي يؤديها ، والإشراف عليهم ومراجعة عملهم وتنسيق أعمال فريق المراجعة فيما بينهم ومع الخبراء الذين يشتركون في أداء مهام محددة ومع الجهة التي تتولى الإشراف عليهم.

إن أهداف التخطيط النهائية تتمثل في تخفيض مخاطر المراجعة بشكل مقبول.

4. مسرد المصطلحات:

المراجع: المراجع الذي تقع عليه المسئولية النهائية عن عملية المراجعة.

المساعدون: أفراد المكتب بخلاف المراجع الذي تقع علية المسؤولية النهائية عن عملية المراجعة.

برنامج المراجعة: تسجيل مفصل وبشكل مناسب لإجراءات المراجعة التي يرى المراجع أنها ضرورية لتحقيق أهداف المراجعة.

تخطيط المراجعة: وضع استراتيجية عامة بالنسبة للسلوك المتوقع ونطاق المراجعة.

الإشراف: توجيه جهود المساعدين المشاركين في تحقيق أهداف المراجعة.

5. إجابات التدريبات:

جـ1 : تشمل أهداف التخطيط على الأهداف التالية:

1. تحديد أهداف التدقيق بصورة تتسم بالوضوح الكافي.
2. التشخيص المسبق للمشكلات التي قد تواجه المدقق عند أدائه لمهام التدقيق والحلول المقترحة لحلها.
3. تحديد كافة الإجراءات التي سيتم إتباعها لتحقيق أهداف المراجعة
4. تركيز عمليات التدقيق على الأمور والمسائل التي تتسم بالأهمية
5. المساعدة على الإنجاز السريع لمهام التدقيق
6. التوقيت المناسب لإجراءات التدقيق الموضوعة
7. استثمار عمل المدققين بصورة أفضل من خلال الأتي:-
   - أ- توزيع الكفاءات بحسب احتياجات وتعقيدات العمل
   - ب- الاستفادة من جهود المساعدين والمتدربين
   - ج- تنسيق أعمال المدققين سواء مع بعضهم البعض أو مع الجهات المشرفة عليهم أو إدارة العميل
   - د- خلق فرص مواتيه لتدريب وتطوير إمكانيات المدققين
   - ه- تسهيل مهام الإشراف والرقابة على أعمال المدققين

جـ2 : الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند الاستعانة بخبير :

1. الأهمية النسبية للبند الذي يتم فحصه بالنسبة للبيانات المالية.
2. مخاطر وجود معلومات خاطئة استناداً إلى طبيعة وتعقيد الأمر المنوي فحصه وتعقيده.
3. كمية أدلة الإثبات المتوفرة ونوعيتها.

جـ3 : أنواع برامج المراجعة:

1. البرامج النموذجية.
2. برامج أثناء عمليات التنفيذ.
3. برامج ثابتة محددة مُقدماً.

6.المراجع:

قائمة المراجع

1. أمين السيد أحمد لطفي موسوعة المعايير الدولية للمراجعة وإيضاحات تطبيقاتها القاهرة 2003-2004
2. طارق عبد العال حماد موسوعة معايير المراجعة الدار الجامعية 2004
3. الاتحاد الدولي للمحاسبين المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد 2007
4. الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة دليل الأداء الرقابي الشامل إعداد محمد سليمان حجار 1993
5. يوسف محمود جربوع مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق الوراق للنشر والتوزيع عمان 2007
6. حسين القاضي وحسين دحدوح أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية الوراق عمان 1999

نموذج (1)

كتاب ارتباط

إلى مجلس الإدارة أو الممثل المناسب للإدارة العليا لشركة أ/ب/ج:

كنـتم قـد طلبـتم منـا أن نقـوم بتـدقيق الميزانيـة 0000000كمـا في 00000000وبيـان الدخل وبيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية بذات التاريخ، ويسعدنا أن نؤكد لكم بكتابنا هذا قبولنا وفهمنا لهذا التكليف، وسيكون هدف تدقيقنا هو التعبير عن رأينا حول البيانات المالية الختامية.

سـوف نقـوم بـإجراء تـدقيقنا حسـب المعـايير الدوليـة للتـدقيق (أو حسـب المعـايير الوطنيـة أو الممارسـات المناسبة)، وتتطلب المعـايير الدوليـة للتدقيق هـذه قيامنـا بتخطيط التدقيق وإنجـازه لغـرض الحصـول علـى تأكيـدات معقولـة تـبين أن البيانـات الماليـة خاليـة مـن التحريفـات الجوهرية، وسيتضمن التدقيق فحصا على أساس العينات لقرائن تؤيد المبالغ والإفصاح عنها في البيانات المالية، كذلك يتضمن التدقيق تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة، وأية تقديرات مهمة أجريت من قبل الإدارة إضافة لتقييم طريقة عرض البيانات المالية بشكل عام.

وبسبب الطبيعة الاختبارية والتحديدات الملازمة لأعمال التدقيق بالإضافة إلى القصور الذاتي في أي نظام محاسبي أو نظام للرقابة الداخلية ، فلا بد أن توجد هنالك مخاطر لا يمكن تجنبها ، ومنها بعض التحريفات الجوهرية التي قد تبقى غير مكتشفة.

وبالإضـافة إلى تقريرنـا عـن البيانـات الماليـة، فإننـا نتوقـع أن نـزودكم بكتـاب منفصـل خـاص بنقاط الضعف المهمة في النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية التي قد نلاحظها أثناء عملنا.

ونود أن نذكركم بأن مسؤولية إعداد البيانات المالية بما في ذلك الإفصاح الملائم عنها هو من مسؤولية إدارة الشركة، ويتضمن ذلك مسك سجلات حسابية ملائمة ورقابة داخلية كافية واختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المناسبة علاوة على حماية أصول الشركة وكجزء من عملنـا التـدقيقي سـوف نطلـب مـن الإدارة خطابـاً خطيّـاً يتعلـق بتأكيـد مـا عـرض علينـا مـن معلومات أثناء التدقيق.

إننـا نتطلـع إلى التعـاون التـام مـع مـوظفيكم، ونحـن علـى ثقـة بـأنهم سـيقدمون لنـا كافـة السجلات والوثائق والمعلومات الأخرى المطلوبة وذات العلاقة بأعمال التدقيق، إن أتعابنـا الـتي سيتم المطالبـة بهـا تبعـاً لتقديم العمـل ، سـوف تُبنـى علـى أسـاس الوقت الـذي يصـرفه الأفـراد

المعنيون للقيام بالعمل بالإضافة إلى المصاريف المباشرة ، وتختلف أتعاب الساعة لكل فرد تبعا لدرجة مسؤوليته وخبرته والمهارة المطلوبة منه.

إن هذا الكتاب سيبقي ساري المفعول للسنوات القادمة ما لم يتم إنهاؤه أو تعديله وإلغاؤه بكتاب آخر .

نرجو توقيع وإعادة نسخة هذا الكتاب المرفق بما يفيد أن هذا الكتاب يتفق مع مفهومكم لترتيبات تدقيقنا للبيانات المالية المختلفة

نفيد استلامه وقبوله عن /شركة ا ب ج

التوقيع..

الاسم والوظيفة :..

التاريخ :..

ملحق نموذج (2) برنامج تدقيق

نموذج برنامج مراجعة

نموذج لبرنامج مراجعة جزئي إدارة مراقبة حسابات --------- أعد البرنامج ------ راجعه--------								
العملية	**قراءة المراجعة**	**الوقت المقدر**	**تاريخ الابتداء**	**تاريخ الانتهاء**	**الوقت الفعلي**	**اسم المراجع**	**توقيعه**	**ملاحظات**
مراجعة العمليات النقدية: **أ) الأهداف:** 1. التأكد من أن رصيد النقدية الظاهر في الميزانية مطابق لما هو موجود فعلا بخزائن المنشأة أو لدى البنوك. 2. التأكد من أن رصيد النقدية الظاهر في الميزانية يمثل ما يجب أن يكون موجوداً فعلاً. **ب) الخطوات:** 1. جرد النقدية في نهاية الفترة المالية وعمل محضر نتيجة الجرد. 2. الحصول على كشف من البنك برصيد المنشأة في تاريخ إعداد الحسابات الختامية. 3. مراجعة مستندية: أ- مراجعة مستنديه لكشف البنك مع إشعارات الإضافة والخصم. ب- مراجعة مستنديه لمذكرة التسوية. ج- مراجعة مستنديه للمدفوعات النقدية. د- مراجعة مستنديه للمقبوضات النقدية.								

نموذج لبرنامج مراجعة جزئي إدارة مراقبة حسابات ---------- أعد البرنامج ------ راجعه---------								
العملية	قراءة المراجعة	الوقت المقدر	تاريخ الابتداء	تاريخ الانتهاء	الوقت الفعلي	اسم المراجع	توقيعه	ملاحظات
4. مراجعة حسابية: أ- مراجعة نقل المجاميع إلى دفتر اليومية العام. ب- مراجعة للترحيلات إلى الأستاذ العام. ج- مراجعة الترحيلات إلى حسابات العملاء والموردين. د- مراجعة المجاميع الأفقية والرأسية لدفتر النقدية. ه- مراجعة نقل المجاميع من صفحة لأخرى **-مراجعة دفتر صندوق المصاريف النثرية:** **الأهداف:** 1. التحقق من أن رصيد النقدية بالدفتر مطابق لما هو موجود بحيازة الموظف المختص. 2. التحقق من أن هذا الرصيد يمثل ما ينبغي أن يكون موجوداً فعلاً. **الإجراءات:** 1. جرد مفاجئ للسلفة ومطابقة الرصيد مع مستندات الصرف وأصل السلفة. 2. مراجعة مستنديه لبعض المصاريف. 3. مراجعة حسابية.								

نموذج لبرنامج مراجعة جزئي

إدارة مراقبة حسابات ---------- أعد البرنامج ------

راجعه---------

العملية	قراءة المراجعة	الوقت المقدر	تاريخ الابتداء	تاريخ الانتهاء	الوقت الفعلي	اسم المراجع	توقيعه	ملاحظات
أ- مراجعة المجاميع الأفقية والرأسية. ب- مراجعة نقل المجاميع من صفحة لأخرى. ج- مراجعة تجديد السلفه مع دفتر النقدية. د- مراجعة الترحيلات. ه- الترحيل للحسابات بدفتر الأستاذ. **مراجعة دفتر المشتريات :** **الأهداف:** 1. التأكد من إثبات المنشأة لكل مشترياتها وتسجيلها في مواعيد حدوثها. 2. التحقق من ورود البضاعة المشتراة وإثباتها في سجلات المنشأة يومية المشتريات – دفتر المخزون الوارد. **الإجراءات:** 1. مراجعة مستنديه مع دفتر المشتريات. 2. مراجعة حسابية: أ- مراجعة المجاميع الأفقية والرأسية ب- مراجعة نقل المجاميع من صفحة لأخرى. ج- نقل المجاميع لدفتر اليومية العامة								

نموذج لبرنامج مراجعة جزئي

إدارة مراقبة حسابات ---------- أعد البرنامج ------

راجعه--------

العملية	قراءة المراجعة	الوقت المقدر	تاريخ الابتداء	تاريخ الانتهاء	الوقت الفعلي	اسم المراجع	توقيعه	ملاحظات
وترحيلها للأستاذ العام. د- ترحيل المفردات إلى الحسابات الشخصية بدفتر أستاذ الموردين المساعد. ه- مراجعة اختيارية لبعض الفواتير . **مراجعة دفتر يومية المبيعات:** **الأهداف:** 1. التحقق من إدراج المنشأة لكل مبيعاتها في الدفاتر. 2. التحقق من خروج البضاعة المباعة وإثباتها بدفتر الصادر. **الإجراءات :** 1. مراجعة مستندية مع صور فواتير البيع 2. مراجعة حسابية. أ- مراجعة المجاميع الأفقية والرأسية. ب- مراجعة ترحيل المجاميع من صفحة لأخرى. ج- مراجعة ترحيل المجاميع لدفتر اليومية والأستاذ العام. د- مراجعة ترحيل المفردات إلى الحسابات الشخصية بدفتر العملاء المساعد.								

نموذج لبرنامج مراجعة جزئي إدارة مراقبة حسابات ---------- أعد البرنامج ------ راجعه--------								
العملية	قراءة المراجعة	الوقت المقدر	تاريخ الابتداء	تاريخ الانتهاء	الوقت الفعلي	اسم المراجع	توقيعه	ملاحظات
هـ- اختبار العمليات الحسابية لبعض الفواتير **مراجعة دفتر اليومية العامة:** **الأهداف:** 1. التحقق من جدية العمليات المسجلة بالدفتر وصحتها. **الإجراءات:** 1. مراجعة مستندية للعمليات المسجلة مع السندات المؤيدة لها. 2. مراجعة حسابية. أ- مراجعة مجاميع الصفحات ونقلها من صفحة لأخرى. ب- مراجعة الترحيل للأستاذ العام. **مراجعة دفتر الأستاذ العام:** **الأهداف:** 1. التحقق من صحة وسلامة العمليات المرحلة لدفتر الأستاذ العام. **الإجراءات:** 1- مراجعة حسابية: أ- مراجعة الترحيل من اليومية العامة واليوميات الفرعية والمساعدة. ب- مراجعة رصيد الحسابات. ج- مراجعة نقل الأرصدة لميزان المراجعة.								

نموذج لبرنامج مراجعة جزئي

إدارة مراقبة حسابات ---------- أعد البرنامج ------

راجعه--------

العملية	قراءة المراجعة	الوقت المقدر	تاريخ الابتداء	تاريخ الانتهاء	الوقت الفعلي	اسم المراجع	توقيعه	ملاحظات
د- ترحيل المفردات إلى الحسابات الشخصية بدفتر أستاذ الموردين المساعد. ه- مراجعة اختيارية لبعض الفواتير . **مراجعة دفتر الأستاذ المساعد:** **الأهداف:** 1. التحقق من صحة العمليات المرحلة إلى هذه الدفاتر ودقتها وقانونيتها. **الإجراءات:** 1. مراجعة مستندية مع السندات. 2. مراجعة حسابية. أ- مراجعة الترحيل من اليوميات المساعدة ب- مراجعة نقل الأرصدة. ج- مراجعة الأرصدة مع الكشوف التفصيلية. د- مراجعة الأرصدة مع المصادقات. **مراجعة حسابات النتيجة:** **الأهداف:** 1. التحقق من صحة رقم نتيجة الأعمال وعدم إدراج أرباح وهمية والاحتياط لكل خسارة أو التزام متوقع. **الإجراءات:**								

نموذج لبرنامج مراجعة جزئي

إدارة مراقبة حسابات ---------- أعد البرنامج ------

راجعه--------

العملية	قراءة المراجعة	الوقت المقدر	تاريخ الابتداء	تاريخ الانتهاء	الوقت الفعلي	اسم المراجع	توقيعه	ملاحظات
1. مراجعة مستندية اختبارية لبنود الإيرادات. 2. مراجعة مستنديه اختباريه لبنود المصروفات. 3. مراجعة كفاية الاحتياطيات والمخصصات. **مراجعة عناصر المركز المالي:** **الأصول الثابتة:** **الأهداف:** 1. التحقق من وجودها وحالتها. 2. التحقق من ملكيتها ونوعها. 3. التحقق من سلامة التقويم. **الإجراءات:** 1. جرد ومعاينة. 2. مراجعة مستندية للإضافات ومستندات الملكية. 3. فحص معدلات الاستهلاك. **-الأصول المتداولة:** **-البضاعة بالمخزن:** **الأهداف:** 1. التحقق من الوجود. 2. التحقق من الملكية. 3. التحقق من سلامة التقويم.								

نموذج لبرنامج مراجعة جزئي

إدارة مراقبة حسابات ---------- أعد البرنامج ------

راجعه---------

العملية	قراءة المراجعة	الوقت المقدر	تاريخ الابتداء	تاريخ الانتهاء	الوقت الفعلي	اسم المراجع	توقيعه	ملاحظات
الإجراءات: 1. جرد عملي. 2. مراجعة مستنديه. 3. مراجعة حسابية لتقويم الجرد. **المدينون:** **الأهداف:** 1. التحقق من قانونية وجدية المبالغ المقيدة على العملاء. 2. التحقق من صحة الأرصدة. 3. التحقق من إمكانية تحصيلها. **الإجراءات:** 1. مراجعة مستنديه. 2. مراجعة حسابية- الترحيل والترصيد – الكشوف التفصيلية مع المصادقات – دراسة الفروق. 3. فحص الاحتياطيات والمخصصات ومدى كفايتها. **أوراق القبض:** **الأهداف:** 1. التحقق من وجودها. 2. التحقق من ملكية المنشأة لها. 3. التحقق من استكمال الشروط القانونية.								

نموذج لبرنامج مراجعة جزئي إدارة مراقبة حسابات --------- أعد البرنامج ------ راجعه--------								
العملية	قراءة المراجعة	الوقت المقدر	تاريخ الابتداء	تاريخ الانتهاء	الوقت الفعلي	اسم المراجع	توقيعه	ملاحظات
4. التحقق من إمكانية تحصيلها. **الإجراءات:** 1. جرد عملي. 2. مراجعة مستنديه للأوراق. 3. مراجعة حسابية لدفتر يومية أوراق القبض. **الاستثمارات:** **الأهداف:** 1. التحقق من الوجود. 2. التحقق من الملكية ونوعها. 3. التحقق من صحة التقويم وسلامته القانونية. 4. التحقق من تحصيل إيراداتها. **الإجراءات:** • جرد عملي. • مراجعة مستنديه. • مراجعة حسابية لسجل الاستثمارات. **حقوق أصحاب المشروع:** **الأهداف:** 1. التحقق من سلامة قانونية العمليات. 2. التحقق من صحة الأرصدة. **الإجراءات:** • مراجعة مستنديه.								

ملاحظات	توقيعه	اسم المراجع	الوقت الفعلي	تاريخ الانتهاء	تاريخ الابتداء	الوقت المقدر	قراءة المراجعة	العملية
نموذج لبرنامج مراجعة جزئي إدارة مراقبة حسابات --------- أعد البرنامج ------ راجعه--------								
								حقوق الغير : **الأهداف:** 1. التحقق من إدراج المنشأة لجميع التزاماتها وبقيمها الحقيقية. 2. التحقق من تكوين المخصصات الكافية لمقابلة الالتزامات المستقبلية. 3. التأكد من إظهار كافة المسئوليات العرضية. **الإجراءات:** • مراجعة مستنديه اختيارية.

نموذج استقصاء نظام الرقابة - نموذج رقم (3)

شرح الإجابات بالنفي (لا)	الإجابة: لا	الإجابة: نعم	الإجابة: غير ملائم	الأسئلة
شركة...................... قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية				
				1. هل تشمل أوراق العمل على خريطة تنظيمية للمنشأة؟ 2. هل هذه الخريطة حديثة؟

شركة......................

قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية

الأسئلة	الإجابة			شرح الإجابات بالنفي (لا)
	غير ملائم	نعم	لا	
3. هل مسؤوليات المديرين والموظفين محددة بطريقة مناسبة ؟ 4. هل تستخدم المنشأة دليلا للإجراءات المحاسبية؟ 5. هل يعمل قسم الحسابات بالمنشأة بصفة مستقلة تماماُ عن الأقسام التالية: أ- المبيعات؟ ب- الإنتاج؟ ج- المشتريات؟ د- الخزينة؟ 6. هل يوجد بالمنشأة : أ- مراقب مالي؟ ب- مراجع داخلي؟ 7. هل قمنا بفحص ومراجعة : أ- برامج المراجعة الداخلية؟ ب- تقارير المراجع الداخلي؟ 8. هل تقوم المنشأة بإعادة توزيع الواجبات الوظيفية من فترة لأخرى؟ 9. هل يطلب من الموظفين الحصول على إجازاتهم السنوية قبل نهاية العام؟ 10. هل يتم التأمين على العُهد التي في حيازة العاملين؟ 11. هل التأمين على تلك العُهد كما هو واضح في أوراق العمل ملائم؟				

شركة......................				
قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية				
الأسئلة	الإجابة			شرح الإجابات بالنفي (لا)
	غير ملائم	نعم	لا	
12. هل يتم توظيف الأقارب بطريقة تجعل التواطؤ غير محتمل؟ 13. هل تعتبر سجلات المشروع ملائمة فيما يتعلق : أ- بالنسبة لنوع الصناعة أو التجارة ؟ ب- يتم إثبات البيانات فيها أولاً بأول؟ ج- يتم ضبطها على الأقل شهرياً؟ 14. هل التقارير الإدارية الداخلية ملائمة بالنسبة لتوضيح الأرقام غير العادية أي فروق أو انحرافات ؟ 15. هل تخضع المصروفات والتكاليف للرقابة باستخدام الموازنات التقديرية؟ 16. هل يتم مراجعة الغطاء التأميني دورياً بواسطة المسؤولين في المنشأة ؟ 17. هل يتم اعتماد إشعارات إجراء قيود اليومية بواسطة أحد المسؤولين في المنشأة؟ 18. هل يتم شرح إشعارات إجراء قيود اليومية أو القيود ذاتها بصورة ملائمة أو هل تكون تلك القيود مدعمة بالبيانات المتعلقة بها ؟ 19. هل الرقابة المحاسبية على عمليات الفروع تبدو ملائمة ؟ 20. هل يعمل أي من المسؤولين في أي منشأة أخرى (غير المنشأة التابعة والقابضة الواضحة) التي يوجد للمنشأة تعامل معها ؟				

شركة.......................

قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية

الأسئلة	الإجابة			شرح الإجابات بالنفي (لا)
	غير ملائم	نعم	لا	
21. هل يوجد أي حساب بأي بنك باسم المنشأة أو العاملين بها غير مسجل في الدفاتر ؟				
القسم : صندوق المصروفات النثرية :				
1. هل تستخدم المنشأة نظام صندوق المصروفات النثرية ؟				
2. هل مسؤولية الاحتفاظ برصيد السلفة في يد شخص واحد؟				
3. هل أمين صندوق المصروفات النثرية مستقلاً عن أمين الخزينة وغيره من المحصلين ؟				
4. هل السجلات المحاسبية ليست في متناول أمين صندوق المصروفات النثرية ؟				
5. هل يحصل أمين الصندوق على إذن صرف بالنسبة لجميع المدفوعات التي تتم عن طريقه ؟				
6. هل يتم إعداد هذه الأذون بطريقة تجعل تغييرها صعباً؟				
7. هل تكتب المبالغ بالأرقام والحروف معاً؟				
8. هل يتم اعتماد الأذون بواسطة أحد المسؤولين المعروفين؟				
9. هل تحرر شيكات استعاضة رصيد السلفة باسم أمين الصندوق؟				
10. هل يؤشر على المستندات وعلى إذن صرف الاستعاضة بما يحول دون إعادة استخدامها مرة				

شركة........................ قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية				
الأسئلة	الإجابة			شرح الإجابات بالنفي (لا)
	غير ملائم	نعم	لا	
أخرى؟ 11.هل يخضع رصيد السلفة المستندية للمراجعة الداخلية المفاجئة؟ 12.هل يغطى رصيد السلفة احتياجات المصرفات الصغيرة لمدة أسبوعين أو أقل؟ 13.هل يوضع حد أعلى للمصروفات التي يمكن صرفها عن طريق السلفه المستديمة؟ 14.هل تعتبر الرقابة على الشيكات المحصلة ملائمة؟ 15.هل يوجد مراجعة سليمة لمستندات المصروفات عند تقديمها لاستعاضة رصيد السلفه ؟ **المتحصلات النقدية :** 1. هل تستخدم آلات تسجيل النقدية الواردة أو غيرها ، وفي حالة استخدامها هل يتم مراجعة كشوف هذه السجلات النقدية بواسطة أحد المستخدمين المستقلين عن أمين الخزينة ؟ 2. هل يتم استلام وفتح البريد الوارد بواسطة شخص آخر غير أمين الخزينة أو المسؤول عن الاحتفاظ بحسابات العملاء ؟ 3. هل يقوم الشخص المسؤول عن فتح البريد بتسجيل الشيكات والنقدية الواردة وهل يعطى هذا السجل لشخص آخر غير أمين الخزينة ، وذلك للمراجعة على المبالغ المسجلة دفتريّاً				

شركة...................... قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية				
الأسئلة	الإجابة			شرح الإجابات بالنفي (لا)
	غير ملائم	نعم	لا	
والمودعة لدى البنك ؟ 4. هل يتم إيداع جميع المتحصلات النقدية بالبنك في نفس اليوم؟ 5. هل يقوم شخص آخر غير أمين الخزينة بالإيداع بالبنك؟ 6. هل مسؤوليات هذا الشخص الذي يقوم بالإيداع ليس له علاقة بسجلات العملاء؟ 7. هل يتم الحصول على حافظة إيداع موقع عليها من البنك بتفاصيل النقدية المودعة؟ وهل يتم مقارنة هذه الخطة مع: أ- كشف حساب البنك؟ ب- دفتر النقدية ؟ 8. هل العناصر النقدية المودعة بالبنك للتحصيل، والتي يقوم البنك بإعادتها لأي سبب، تسلم مباشرة لشخص آخر غير أمين الصندوق ؟ 9. هل العناصر النقدية الأخرى غير النقود (مثل الشيكات وأوامر الدفع) في حيازة شخص آخر غير أمين الصندوق؟ 10. هل يعتبر أمين الصندوق مسئولاً عن النقدية من لحظة استلامها حتى يتم إيداعها بالبنك ؟ 11. هل جميع الحسابات مع البنوك معتمدة من مجلس الإدارة ؟				

شركة...................... قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية				
الأسئلة	الإجابة			شرح الإجابات بالنفي (لا)
	غير ملائم	نعم	لا	
12. في حالة وجود فروع تقوم بالتحصيل النقدي ، هل هذه المتحصلات تودع مباشرة في أحد البنوك المحلية ، يصرح بالسحب منها للمركز الرئيس فقط ؟ 13. هل تعتبر النقدية المستلمة أقل نسبياً من الشيكات وأوامر الدفع ؟ 14. هل المدفوعات العرضية من العملاء التي تخضع لخصومات وتخفيضات كبيرة، تخضع للرقابة الملائمة إذا لم تكن تودع مباشرة بالبنك ؟ 15. هل من الصعب على أمين الصندوق أن يحصل على دفاتر حسابات العملاء، وكشوف حساباتهم الشهرية ؟ **- المدفوعات النقدية:** 1. هل يتم الاحتفاظ بالشيكات الملغاة في ملفات خاصة؟ 2. هل يعد تسجيل آلي للشيكات الواردة بمجرد إعدادها؟ 3. هل يقوم الموظفون المختصون بإعداد قائمة التسوية بتتبع أرقام الشيكات؟ 4. هل يقتصر حق التوقيع على الشيكات على موظفين ليس لهم علاقة بما يلي: أ- السجلات المحاسبية؟				

شركة....................... قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية				
الأسئلة	الإجابة			شرح الإجابات بالنفي (لا)
	غير ملائم	نعم	لا	
ب-النقدية المستلمة؟ ج- أموال السلفة المستديمة ؟ 5. هل التوقيع المقدم على الشيكات ممنوعاً؟ 6. هل يعتبر سحب الشيكات لإيداعها بالصندوق ممنوع ؟ 7. هل تخضع التحويلات من بنك إلى آخر للرقابة المحاسبية؟ 8. هل يتم إعداد قوائم التسوية بواسطة أشخاص ليس لهم علاقة بإجراءات النقدية بما فيها التوقيع على الشيكات ؟ 9. هل يحصل الموظف المسئول عن إعداد قائمة التسوية على كشف الحساب من البنك مباشرة ؟ 10. هل يقوم المختصون بإعداد قائمة التسوية بفحص الشيكات المدفوعة المرتدة من ناحية التاريخ ، والاسم والتأشير عليها بما يفيد الدفع ، والتوقيعات والتضهيرات ؟ 11. هل ترفق المستندات المدعمة للصرف للتوقيع عليها؟ 12. هل يتم التأشير على تلك المستندات المرفقة جيداً منعاً لعدم استخدامها مرة أخرى ؟ **أوراق القبض:** 1. هل تقوم المنشأة بمطابقة أوراق القبض المستحقة على العملاء معهم دوريّاً؟				

شركة........................ قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية				
الأسئلة	الإجابة			شرح الإجابات بالنفي (لا)
	غير ملائم	نعم	لا	
2. هل يخضع الحصول على أوراق القبض وتحديدها لسلطة مسؤول معين من المنشأة ؟ 3. هل يتم الاحتفاظ بأوراق القبض لدى شخص مستقل عن أمين الصندوق وماسكي الدفاتر؟ 4. هل يتم مطابقة الحسابات التحليلية دورياً مع حساباتهم الرقابية؟ **حسابات العملاء:** 1. هل يتم مطابقة الحسابات المدينة مع العملاء بواسطة المنشأة دوريّاً؟ 2. هل يتم تحديد أعمار الحسابات دورياً لأغراض المراجعة ؟ 3. هل يتم تسوية العناصر المتنازع عليها بواسطة شخص آخر غير المسؤول عن الاحتفاظ بسجل العملاء؟ 4. هل يتم اعتماد الديون المعدومة وغيرها من التسويات بواسطة أحد المسؤولين في المنشأة؟ 5. هل يكون من المطلوب الحصول على موافقة قسم الائتمان قبل تسديد الأرصدة الدائنة المستحقة للعملاء؟ 6. هل يتم إرسال كشوف حسابات شهرية لجميع العملاء؟ 7. هل تخضع كشوف الحسابات لرقابة شخص				

شركة......................				
قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية				
الأسئلة	الإجابة			شرح الإجابات بالنفي (لا)
	غير ملائم	نعم	لا	
مستقل للتأكد من إرسالها بواسطة شخص آخر غير المسؤول عن الاحتفاظ بدفتر أستاذ العملاء؟				
8. هل يتم مطابقة مجموع أرصدة حسابات العملاء مع حسابات الرقابة العامة دورياً؟				
9. هل يتم فحص الحسابات غير المتحركة دوريا بواسطة أحد المسؤولين ؟				
10.هل تكون مسؤوليات الشخص المسؤول عن الاحتفاظ بحسابات العملاء مستقلة عن أي وظائف مرتبطة بالنقدية ؟				
11.في حالة وجود أكثر من سجل للعملاء، هل يتم تبادل الموظفين المسؤولين عن هذه السجلات؟				
12.هل يتم مراجعة ترحيلات النقدية مع كشف النقدية المحصلة المعد آلياً بطريقة مباشرة؟				
13.هل يتم اعتماد المسموحات والخصومات غير العادية بواسطة أحد المسئولين في المنشأة؟				
14.هل يعتبر قسم التحصيل مستقلاً عن سجلات العملاء ويعتبر بمثابة وسيلة للضبط على دفاتر حسابات العملاء؟				
15.هل إدارة قسم الائتمان مستقلة تماماً عن قسم المبيعات ؟				
16.هل توجد رقابة ملائمة على الديون المعدومة				

شركة...................... قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية				
الأسئلة	الإجابة			شرح الإجابات بالنفي (لا)
	غير ملائم	نعم	لا	
بعد تقرير إعدامها لمتابعة الديون المبعوثة؟ **المخـزون :** 1. هـل تستخدم سـجلات الجـرد المستمر بالنسـبة للعناصر التالية من المخزون: أ) المواد الأولية والمهمات؟ ب) الإنتاج تحت التشغيل ؟ ج) الإنتاج التام؟ 2. هل يتم تسليم جميع المشتريات مباشرة للمخازن ؟(بمعنى عدم تسليمها لأقسام الإنتاج مباشرة؟) 3. هـل تحفـظ سـجلات المخـزون بواسـطة موظفين مستقلين تماما عن أمناء المخازن؟ 4. هـل يـتم مطابقـة البيانـات الـواردة بسـجلات المخـزون مـع البيانـات عـن الجـرد الفعلـي علـى الأقل مرة في السنة 5. هـل تحـدد بيانـات المخـزون الفعليـة بواسـطة موظفين مستقلين عن : أ- أمناء المخازن؟ ب- الموظفين المسـؤولين عـن الاحتفـاظ بسـجلات المخزون؟ 6. هـل يـتم الحصـول علـى موافقـة مـن أحـد المسـؤولين فيمـا يتعلـق بـأي تسـوية أو تعـديل لسجلات المخزون بناء على الجرد الفعلي؟				

شركة........................ قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية				
الأسئلة	الإجابة			شرح الإجابات بالنفي (لا)
	غير ملائم	نعم	لا	
7. هل تقوم المنشأة بإعداد تقارير دورية عن: أ- العناصر الراكدة؟ ب- العناصر التي تعرضت للتقادم؟ ج- العناصر التي يزيد مخزونها بشكل كبير؟ 8. هل تخضع العناصر التالية من المخزون لأساليب الرقابة المحاسبية : أ- بضاعة الأمانة المرسلة؟ ب- المواد التي يجري تشغيلها خارج المنشأة؟ ج- البضاعة المشحونة برسم البيع أو الرد؟ 9. هل يتم فصل البضاعة المخزونة لدى المنشأة، والتي لا تعتبر مملوكة لها عن بضائع المنشأة؟ وهل تخضع هذه العناصر لأساليب رقابة محاسبية ملائمة؟ **(مثال ذلك بضاعة الأمانة الواردة)** 10. بالنسبة للجرد في نهاية السنة : أ- هل يتم طبع تعليمات الجرد المعدة للأشخاص الذين سيشاركون في هذه العملية؟ ب- هل يتم اختيار الخطوات التالية مرتين: • تحديد الكميات؟ • تلخيص الكميات؟ التحويل إلى الوحدات المستخدمة في الجرد؟				

شركة........................ قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية				
الأسئلة	الإجابة			شرح الإجابات بالنفي (لا)
	غير ملائم	نعم	لا	
الأسعار المستخدمة؟ العمليات الحسابية والنقل من كشوف لأخرى؟ الكشوف التي تلخص البيانات التحليلية؟ 11.هل يوجد أساليب مناسبة للرقابة على المواد الخُردة، ومعالجة عمليات البيع الخاصة بها؟ **الاستثمارات في أوراق مالية:** 1. هل يتم الاحتفاظ بالأوراق المالية في مكان أمين، وهل تستخدم خزائن خاصة لذلك؟ 2. هل يكون من الضروري حضور أكثر من شخص حتى يتم فتح الخزينة المودع فيها الأوراق المالية؟ وهل يعتبر هؤلاء الأشخاص مستقلين تماماً عن الاحتفاظ بالسجلات ؟ 3. هل يتم التفتيش على الأوراق المالية دوريّاً ؟ 4. هل الأوراق المالية اسمية أو مرفقاً بها إقرار تنازل إذا كانت لحاملة ؟ 5. هل يحتفظ قسم الحسابات بسجل تحليلي للأوراق المالية؟ 6. هل تخضع عمليات الشراء والبيع المتعلقة بالأوراق المالية المرفقة: أ- أخذ المسؤولين؟ ب- مجلس الإدارة ؟				

شركة.......................

قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية

الأسئلة	الإجابة			شرح الإجابات بالنفي (لا)
	غير ملائم	نعم	لا	
7. هل يتم تسجيل الأوراق المالية المودعة بواسطة الغير أو كضمان بصفة مستقلة وبطريقة سليمة؟				
الأصول طويلة الأجل:				
1. هل تحتفظ المنشأة بسجلات تحليلية للأصول؟				
2. هل يتم مطابقة هذه السجلات التحليلية مع حسابات الرقابة على الأقل مرة سنويّاً؟				
3. هل تخضع الموافقة على النفقات بالرأسمالية لسلطة محددة في المشروع ؟				
4. وإذا كان الأمر كذلك هل يتم مقارنة النفقات الرأسمالية الفعلية مع النفقات الرأسمالية المقدرة أو المصرح بها بعد الصرف؟				
5. إذا لم تكن النفقات الرأسمالية خاضعة للتصريح المسبق، فهل يتم الموافقة على النفقات الفعلية بواسطة مجلس الإدارة أو بعض المسؤولين في المنشأة ؟				
6. هل من الضروري الحصول على موافقة لتخريد الأصول أو الاستغناء عن خدماتها ؟				
7. هل تقوم المنشأة دوريّاً بما يلي:				
أ- جرد الأصول طويلة الآجل دوريّاً؟				

شركة........................ قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية				
الأسئلة	الإجابة			شرح الإجابات بالنفي (لا)
	غير ملائم	نعم	لا	
ب- إعادة تقييم تلك الأصول دوريّاً لأغراض التأمين عليها ؟ 8. هل يوجد لدى المنشأة سياسة واضحة تحكم الإضافات الرأسمالية والتفرقة بينها وبين مصاريف الصيانة والإصلاحات ؟ 9. هل تعالج عمليات الاستغناء عن خدمات الأصول بطريقة عادية تضمن سلامة معالجتها محاسبيّاً؟ 10.هل تخضع العناصر التي يتقرر تخريدها للرقابة لضمان إثبات المبيعات المتعلقة بها؟ 11.هل يوجد لدى المنشأة نظاماً سليماً لحماية العُدد والآلات الصغيرة ؟ **أوراق الدفع:** 1- هل يتم اعتماد الاقتراض من مجلس الإدارة ؟ 2- هل هناك سياسية معينة خاصة بتنظيم الإقتراض عن طريق التوقيع على أوراق الدفع؟ 3- هل يحدد الأشخاص الذين يكون من حقهم الاقتراض بوضوح في قرارات مجلس الإدارة؟ **حسابات الموردين:** 1-هل يتم مطابقة الحسابات التحليلية للموردين دوريّاً مع حسابات الرقابة ؟				

شركة........................ قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية				
الأسئلة	الإجابة			شرح الإجابات بالنفي (لا)
	غير ملائم	نعم	لا	
2- هل يتم مطابقة كشوف الحسابات الواردة من الموردين مع الالتزامات المسجلة في الدفاتر؟ 3- هل تعتمد التسويات التي تجري في حسابات الموردين بواسطة أحد المسؤولين في المنشأة؟ 4- هل تخضع العناصر المادية في حسابات الموردين لإشراف قسم الائتمان بالمنشأة ؟ **رأس المال :** 1. هل تستخدم المنشأة سجلات تفصيلية لرأس المال؟ 2. هل تقوم النشأة بصرف كوبوناتها عن طريق أحد البنوك؟ 3. إذا لم يكن الأمر كذلك فهل توجد أساليب رقابة ملائمة لتوزيع الأرباح وإرسالها ومعالجتها محاسبيّاً؟ **المبيعات :** 1. هل تخضع طلبات العملاء للفحص والموافقة من جانب : أ- قسم المبيعات وأوامر البيع ؟ ب- قسم الائتمان؟ 2. هل تستخدم إخطارات تفيد شحن البضاعة تحمل أرقاماً مسلسلة مسبقاً ؟ 3. هل يتم فحص الفواتير بقصد التحقق من دقة :				

شركة........................ قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية				
الأسئلة	الإجابة			شرح الإجابات بالنفي (لا)
	غير ملائم	نعم	لا	
أ- الكميات الواردة بها ؟ ب- الأسعار المستخدمة؟ ج- العمليات الحسابية ؟ د- شروط البيع ؟ 4. هـل يـتم مقارنـة الفـواتير بـأوامر الشـراء الـواردة مـن العملاء؟ 5. هل تعالج العناصر المردودة بصورة واضحة عن طريق قسم الاستلام ؟ 6. هل يتم تلخيص الفواتير وتبويبها بواسطة قسم آخر غير قسم الحسابات ، وذلك كوسيلة للرقابة على المبيعات المسجلة ؟ 7. هل يتم معالجة المبيعات التالية بشكل واضح وبصورة مماثلة للمبيعات العادية للعملاء. أ- المبيعات للموظفين ؟ ب- مبيعات الخردة والسلع التالفة؟ ج- المبيعات النقدية ؟ 8. هل يمكن مطابقة وربط وحدات المبيعات مع وحدات المشتريات (أو الإنتاج)والمخزون ؟				



الأهمية النسبية

محتويات الوحدة

الموضـــــــوع	الصفحة
1. المقدمة...	190
1.1 تمهيد..	190
1. 2 أهداف الوحدة..	191
2. الأهمية النسبية...	**192**
1.2 مفهوم الأهمية النسبية...	192
2.2 العوامل التي تؤثر على تقدير الأهمية النسبية...........	194
3.2 خطوات تطبيق الأهمية النسبية....................................	195
4.2 مخاطر المراجعة...	203
5.2 تعريف مخاطر المراجعة..	203
6.2 مستويات المخاطر..	205
7.2 العوامل التي تؤثر على مخاطر المراجعة......................	206
8.2 أنواع مخاطر المراجعة	206
9.2 نموذج مخاطر المراجعة	210
3. الخلاصة...	**212**
4 إجابات التدريبات...	**214**
5 مسرد المصطلحات...	**215**
6 المراجع..	**219**

1. المقدمة:

1.1 تمهيد :

عزيزي الدارس، مرحباً بك إلى هذه الوحدة !

إن الهدف من تدقيق القوائم المالية هو تمكين المراجع من إبداء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية للمنشأة في نهاية السنة المالية قد تم إعدادها من كافة النواحي الجوهرية ذات العلاقة بشكل يتماشي مع الإطار المحدد لإعداد التقارير المالية، ومن أنها تعبر بعدالة من كافة النواحي الجوهرية عن المركز المالي للمنشأة، ونتيجة أعمالها وتدفقاتها النقدية، والتغير في حقوق المساهمين في ذات التاريخ، أي: تقدير كون الموضوع ذا أهمية نسبية هو أمر يتعلق بالرأي المهني للمدقق.

ولتحقيق هذا الهدف فإن المراجع يقوم بوضع مستوى مقبول للأهمية النسبية عند وضع خطة المراجعة، وتحديد الإجراءات التي يود من خلال القيام بها اكتشاف ما قد تنطوي عليه القوائم المالية من أخطاء وتحريفات جوهرية ومؤثرة، وليس كل الأخطاء وهو يتطلع من خلال أعمال الفحص التي ينفذها إلى الحصول على تأكيد معقول أو مناسب بخلو القوائم من أي تحريف مُهم ومؤثر، ذلك أن انطواء القوائم المالية على أخطاء يظل أمراً قائماً، ولا يمكن استبعاده، وعندما يرد رأي المراجع على القوائم المالية (في رأينا أن القوائم المالية تعبر بعدالة من كافة النواحي الجوهرية " فليس معنى ذلك أنه متأكد 100٪ بخلو القوائم من أية تحريفات أو أخطاء أو أنها صحيحة بصورة كاملة وشاملة، وإنما أنها لا تنطوي على أخطاء جوهرية تؤثر على القوائم المالية وعلى استنتاجات المراجع وقراراته التي يتخذها على أساسها .

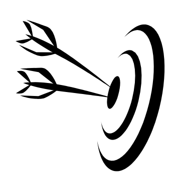
وهنالك عدد من الأسباب التي تقف وراء ذلك منها :

1. أغلب الأدلة المتاحة لمراقب الحسابات ليست حاسمة بطبيعتها بل مقنعة نسبيّاً.
2. اعتماد المراجع في كثير من الأحيان على التقدير الشخصي.
3. هناك قيم تتضمنها القوائم المالية هي عبارة عن تقديرات وأراء وأحكام شخصية للمسؤولين في الإدارة مثل المخصصات والإهلاكات، وهذه القيم لا يمكن الجزم بصحتها وسلامتها 100٪
4. اعتماد المراجع على الاختبارات (العينات)
5. وجود احتمالات عدم اكتشاف حتى لو كانت الاختبارات 100٪ ناتجة عن :
   - اختيار المراجع إجراءات مراجعة غير مناسبة.

- تطبيق إجراءات مراجعة بأسلوب غير مناسب.
- تفسير نتائج المراجعة تفسير خاطئ.

6. محددات نظام الرقابة الداخلية التي قد تنطوي على نواحي قصور في بنية النظام، أو بسبب سوء تنفيذ النظام أو عدم الالتزام به

2.1 أهداف الوحدة :



عزيزي الدارس، سيكون الطالب بعد الانتهاء من دراسة هذه الوحدة يُتوقع أن تكون قادراً على أنْ:

1. شرح مفهوم الأهمية النسبية وأهميته في عملية المراجعة.
2. وصف أنواع الأخطاء وعلاقتها بمفهوم الأهمية النسبية.
3. تحديد الاعتبارات التي تؤثر على تقدير الأهمية النسبية.
4. استخدام الأهمية النسبية في عمليات المراجعة.

2. الأهمية النسبية:

1.2 مفهوم الأهمية النسبية:

يشير مفهوم الأهمية النسبية (المادية) إلى مدى جسامة أو طبيعة الخطأ أو الحذف أو التحريف في البيانات المالية سواء بصورة إفرادية أو إجمالية، ومن المحتمل في ضوء الظروف المحيطة أن يكون قرار المستخدم العادي للبيانات المالية أو حكمه قد تأثر به، وكقاعدة عامة فإن الأهمية النسبية تتحدد من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية وليس من وجهة نظر المراجع.

وقد عُرفت لجنة معايير المحاسبية الدولية الأهمية النسبية بما يلي:

تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بصورة خاطئة يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المأخوذة من البيانات، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في الظروف الخاصة بحذفه أو تقديمه بصورة خاطئة في حين تم تعريف الأهمية النسبية من قبل إحدى الجمعيات المهنية بأنها:

" هي القيمة النسبية لبند من بنود القوائم المالية، أو لأمر من الأمور الواجب الإفصاح عنه أو تأثيره المتوقع على القرارات التي يتخذها المستخدمون بناءً على المعلومات المعروضة في القوائم المالية، ويعتبر البند أو الأمر ذا أهمية نسبية إذا كان من المحتمل أن يؤدى عدم الإفصاح عنه أو سوء عرضه أو حذفه إلى تشويه أو نقص المعلومات المعروضة في القوائم المالية بدرجة تؤدي إلى تضليل القارئ المُدرِك عند اتخاذ قرار معين يعتمد على تلك المعلومات "

من التعريفين الآنفي الذكر يمكن استخلاص الحقائق التالية :

1. أن الأهمية النسبية يتم تحديدها من وجهة النظر المحتملة لمستخدمي القوائم المالية المُحتملين واهتماماتهم ففي النهاية " فإن مستخدم القوائم المالية هو الذي يحدد ما هو جوهري أو له أهمية نسبية، وهناك فئات كثيرة من مستخدمي القوائم المالية (كالإدارة والمساهمين والدائنين والمحللين الماليين والمستثمرين ونقابات العمال) ما يعتبر مُهمّا لبعضها قد لا يكون مهما بالنسبة لبعضها " ويتطلب الأمر من مراجع الحسابات أن يجمع من المعلومات والبيانات ما يمكنه التعويل عليه في توقع من هم مستخدمو القوائم المالية الحاليين أو المحتملين، وما هي أوجه

اهتماماتهم " فالمقدار الذي يعتبر جوهريا لإحدى المنشآت قد لا يكون جوهريّاً بالنسبة للقوائم المالية لمنشأة أخرى ذات حجم وطبيعة مختلفة "

2. يقصد بالتشويه حدوث تغيير جوهري أو انطواء القوائم المالية على تحريفات جوهرية تجعلها لا تعبر بعدالة أو تعكس بصورة صادقة وعادلة الموقف المالي للمنشأة.

3. إن مفهوم الأهمية النسبية لا يتوقف كلية على الحجم، فقد يكون البند غير مهمّاً من الناحية الكمية لكن طبيعة العنصر ومحيط العنصر وبيئته تجعله مهم نسبيّاً فوجود تحريف في بند الأصول بمبلغ 200.000 ريال قد لا يعتبر ماديّاً في حين أن وجود تحريف في صافي الربح قد يعتبر ماديا أو أخطاء في مخصصات أعضاء مجلس الإدارة ......الخ.

الخطأ أو طبيعة المحيط الذي حدثت فيه العملية قد يعتبران أحياناً أكثر أهمية وعلى المراجع أن يأخذهما في الاعتبار مثلهما مثل القيمة في تقدير إذا كان الخطأ يعتبر ماديّاً، وبالنظر للطبيعة المزدوجة للعوامل الكمية والنوعية التي تؤثر على مستويات الأهمية النسبية، فإن من الصعب وضع قواعد تنفيذية عامة لهذا المفهوم " ويمكن في هذا الصدد أن يسترشد المراجع ببعض المؤشرات، منها:

أ- تحديد الجهات المستخدمة للقوائم المالية المراجعة.

ب- نوعية البيانات المهمة لكل مجموعة (التدفقات النقدية ، التغير في الموارد ،والإيرادات والمصروفات .... الخ حيث يتم اتخاذ عنصر أو أكثر كأساس لتحديد الأهمية النسبية.

ج- تحديد نسبة من المبلغ الذي تم اختياره كأساس.

د- ضرب النسبة في المبلغ أو المبالغ التي تم اختيارها كأساس.

يتم تقدير مستويات الأهمية النسبية في مراحل التخطيط لعملية المراجعة وتنفيذها وتقويم نتائجها، ويتوجب على المراجع وضع تقدير مبدئي لمستويات الأهمية النسبية لأغراض المراجعة بناء على دراسته للبيانات المالية للمنشأة ككل، إضافة لعلاقتها بأرصدة حسابات شخصية، أو بمجموعة من المعاملات، أو بالإفصاح واخذ أغراض المراجع من التقدير المبدئي لمستويات الأهمية النسبية هو تركيز عناية المراجع على البنود المهمة في القوائم المالية في مرحلة وضع استراتيجية المراجعة، يتم عند تحديد الأهمية النسبية التخطيطية مراعاة اعتبارات الكم فقط(القيمة) على أنه ينبغي أن يتم تحديد الأهمية النسبية في مرحلة

التخطيط بصورة مناسبة، ذلك أن تقدير الأهمية النسبية بقيمة نقدية متدنية كثيراً سوف يضطر المحاسب إلى بذل جهود كبيرة في عملية الفحص قد لا يكون ضرورياً، وإذا تم تحديد الأهمية النسبية بقيمة نقدية مرتفعه، فإنه قد يتغاضى عن أخطاء وتحريفات، وبالتالي سيحكم بعدالة القوائم المالية برغم وجود خطأ جوهري، ويتوجب احتساب الأهمية النسبية التخطيطية كمبلغ واحد للقوائم المالية، يتم تحديد الأهمية النسبية بمبلغ في حدود معينة، وليس كمبلغ مطلق فتحديد الأهمية النسبية بمبلغ 100.000 ريال لا يعني بالضرورة أن مبلغ (99.999) ليس مُهمّاً نسبيّاً أو أن 100.001 تعتبر مهمة نسبيا بل هنالك نطاق حوا 100.000 يجب استخدام الحكم المهني فيه.

أن تقدير مستويات الأهمية النسبية في مرحلة التخطيط يؤثر على مدى جمع المراجع لأدلة الإثبات، وأحد الاعتبارات المهمة في مرحلة التخطيط هو تحديد ما يمكن تسميته بالخطأ المسموح، أو الذي يمكن التغاضي عنه والخطأ المسموح هو الخطأ الذي يوجد، وعلى الرغم من ذلك لا ينتج خطأ جوهرياً في القوائم المالية، وبصفة عامة فإنه كلما زاد حجم الخطأ المسموح به فإن المستوى المطلوب جمعه من أدلة الإثبات يقل، وفي كل الأحوال فإنه كلما كان الحساب أكثر حساسية انخفض مستوى الأهمية النسبية وزاد حجم العمل المطلوب للحصول على التأكيدات المطلوبة.

2.2 العوامل التي تؤثر على تقدير الأهمية النسبية:

1. مستخدمو القوائم المالية سبب استخدامهم لها.
2. حجم المنشأة الخاضعة للمراجعة (إجمالي أصولها ، رأسمالها ، إيراداتها ، مصروفاتها ، الدخل الصافي ، رأس المال العامل).
3. العوامل المرتبطة بالمنشأة (قديمة أو حديثة ، مستقرة أو غير مستقرة ، رابحة أو خاسرة، طبيعة نشاطها ، خدمي إنتاجي ، تسويقي، سرعة الدورة التجارية)، فالمراجع قد يقرر استخدام مبلغ منخفض كتقدير مبدئي للأهمية النسبية في المنشآت الحديثة وغير المستقرة والخاسرة ليكثف من حجم إجراءات المراجعة.
4. البيئة المحيطة بالمنشأة (الحالة الاقتصادية للمنشأة ، الاعتبارات الصناعية).
5. وجود أكثر من أساس يمكن استخدامه لتقدير الأهمية النسبية، ولذا على المراجع أن يختار الأساس الملائم عند احتساب التقدير المبدئي للأهمية النسبية، وبما يتناسب مع الاستخدام الرئيس للقوائم المالية.
6. احتمال وجود مدفوعات غير قانونية في الشركة كالرشاوى .

7. احتمال وجود تحريفات متعمدة كالغش أو التصرفات غير القانونية من جانب العميل.
8. وجود شروط معينة في عقد القرض الذي حصل عليه العميل يتطلب بقاء نسبة مالية معينة عند حد معين.
9. موقف الإدارة أو وجهة نظرها تجاه سلامة القوائم المالية وكما لها.
10. وجود عدم انتظام في الاتجاه العام لأرباح المنشأة.
11. طبيعة قطاع الصناعة الذي تنتمي إليه منشأة العميل، فإذا كانت هناك مخاطر كبيرة في هذا القطاع مثل شركات التكنولوجيا، فعلى المراجع أن يتخذ مقداراً مبدئياً منخفضاً للأهمية.
12. خبرة المراجعة في السنوات السابقة، فإذا كان لدى المراجع مشاكل محاسبية عند عميل المراجعة في الماضي، فهذا سيؤثر على مقدار الأهمية النسبية المختارة.
13. المخاطر الناتجة من وجود أخطاء وتحريفات غير مكتشفة.
14. التهديدات الناتجة من الدعاوى القضائية التي يمكن رفعها على المراجع أو الفحص الخارجي لأعمال المراجع من قبل الوكالات الحكومية.
15. التأثير المحتمل للتحريفات والأخطاء على التزام المنشأة بالتعاقدات والقوانين.
16. تكاليف إعادة تصحيح الأخطاء والتحريفات استناداً لمبدأ التكلفة والمنفعة.

3.2 خطوات تطبيق الأهمية النسبية:

توجد خمس خطوات لتطبيق الأهمية النسبية، خطوتان في مرحلة التخطيط، وثلاث خطوات في مرحلة تقييم نتائج المراجعة وإبداء الرأي، وهي كالتالي:

1. وضع تقدير مبدئي للأهمية النسبية.
2. توزيع التقدير المبدئي على قائمة الميزانية.
3. تقدر الأخطاء والتحريفات لكل حساب على حدة.
4. تقدير الأخطاء والتحريفات المجمعة.
5. مقارنة التحريفات المجمعة مع تقدير الأهمية النسبية.

وفيما يلي توضيح مختصر لكل خطوة:

1.3.2 وضع تقدير مبدئي للأهمية النسبية التخطيطية للقوائم المالية ككل:

من أجل احتساب الأهمية النسبية يتوجب اختيار الأساس الملائم من القوائم المالية ، كما يتم اختيار النسبة بحسب مخاطر المراجعة التي يقبلها المراجع.

الأساس: يمكن أن يتم اختيار أحد الحسابات التالية لتحديد المبلغ التقديري للأهمية النسبية ، أو الجمع بين أكثر من أساس بحسب تقديرات المراجع.

- صافي الربح قبل الضرائب.
- إجمالي الدخل أو إجمالي المصروفات.
- المبيعات.
- إجمالي الأصول.
- صافي الأصول.

يتم تحديد النسب التالية للمؤسسات أو المنشآت الهادفة للربح مع الأخذ بعين الاعتبار حساسية الحساب المعني أو قابليته للتحريف.

صافي الربح قبل الضرائب	٪5 -٪10
المصروفات	نصف ٪ - ٪2
المبيعات	نصف ٪ - ٪2
إجمالي الأصول	نصف ٪ - ٪12
صافي الأصول	1 ٪ - ٪2
إجمالي حقوق الملكية نصف٪ - 1	
إجمالي حقوق الملكية نصف٪ - 1	
متوسط صافي الدخل لثلاث سنوات ٪5- ٪10	

المؤسسات غير الهادفة للربح:

وبالنسبة للمصالح أو المؤسسات غير الربحية أو الجهات الحكومية، فإن النسب تحتسب من إجمالي الإيرادات أو المصروفات، ويتم اختيار النسبة بحسب حساسية الحسابات.

الأساس:

إجمالي المصروفات أو الإيرادات نصف ٪2.

المؤسسات والشركات الهادفة للربح:

هي المؤسسات التي تهدف إلى الربح، وتعد قوائم مالية سنوية، يتم احتساب الأهمية النسبية على أساس صافي الربح قبل الضريبة، لكن هذا الأساس قد لا يكون ملائماً عند ما تعاني الشركة من خسائر مستمرة، أو عندما تكون الأرباح المحققة قليلة أو تنتهي إلى نقطة التعادل (لا ربح ولا خسارة)، في مثل هذه الحالات فإن الأمر يتعلق بتقديرات المراجع وحكمه المهني في ظل الظروف السائدة، والمعلومات المتوفرة لديه لاختبار الأساس الملائم مع الأخذ في الاعتبار اهتمامات مستخدمي القوائم المالية.

الاعتبارات التي يتوجب مراعاتها عند تقدير الأهمية النسبية:

1. يقصد بصافي الربح العادي الأرباح قبل الضرائب، وقبل نتائج العمليات غير العادية والاستثنائية.
2. عند أخذ متوسط الأرباح (3 أو 5 سنوات) إذا كانت الأرباح تسير بصورة مطردة نحو الزيادة المستمرة أو النقصان المستمر، فيجب اعطاء وزن لأرباح السنوات الحديثة.
3. الأساس الخاص بنسبة من الإيرادات أو المصروفات قد يتناسب مع المؤسسات الحكومية مع مراعاة أن تكون المصروفات والإيرادات من النشاط الطبيعي والعادي للوحدة، ويتوجب استبعاد أي إيرادات أو مصروفات غير عادية أو ليست في إطار النشاط العادي للوحدة (مثل مصروفات التأسيس .. والإيرادات من المبيعات الرأسمالية).
4. يعتبر أساس إجمالي الأصول الثابتة ملائماً في حالات استثنائية منها:

أ- عندما تكون الوحدة قد تعرضت حديثاً لتغيرات في هيكلها المالي.

ب- المنشآت التي تكون في بداية مراحل تطويرها وتنميتها أو المنشآت التي تعمل في مجال عقود التشييد طويلة الآجل ، وعندما تكون الأرباح المستقبلية غير مؤكدة.

ج- المؤسسات الحكومية التي تعمل في مشاريع تنموية ضخمة التي يحدد عائد الاستثمار منها مسبقاً بواسطة الدولة أو السلطة المنظمة كنسبة مئوية من الأصول المستثمرة.

د- المنشآت ذات الدخل الصافي البسيط مقارنة بإيراداتها وحجم أصولها من أمثلتها مؤسسات وهيئات الإقراض التي تذهب معظم عائداتها في سداد فوائد ومصروفات الديون لتمويل أصولها.

هـ- في بعض الحالات يلجأ المراجع إلى إعادة تقدير مستوى الأهمية النسبية بمستوى أدنى بالنسبة لبعض الحسابات لحساسيتها.

و- قبل استخدام مستوى الأهمية النسبية الذي تم تحديده في مرحلة التخطيط لتحديد مستوى الفحص المطلوب لكل عنصر يتوجب تحويل النسب لمبالغ نقدية.

ز- فيما يخص بعض الحسابات الضخمة فإن مبلغ الأهمية النسبية التخطيطية يكون ضخماً، وعلى المراجع تحديد مبلغ الأهمية النسبية في ضوء حكمه المهني والمعلومات المتوفرة لديه.

احتساب الأهمية النسبية التخطيطية لمؤسسة غير هادفة للربح:

فيما يلي ملخص مصروفات إحدى الوحدات بالريال:

البيان	مليون ريال
مرتبات وأجور	20
مشتريات بضائع وخدمات	10
أخرى	20
جملة المصروفات	50

هذه الحسابات لا تتسم بالحساسية، ولذلك يتم احتساب الأهمية النسبية بنسبة 2٪

قيمة الأهمية النسبية 2٪ من 50 مليوناً = 1 مليون ريال.

احتساب الأهمية النسبية لشركة هادفة للربح:

على افتراض أن احدى الشركات التجارية حققت ربحاً صافياً قبل الضرائب بلغ (60) مليون ريال

الأهمية النسبية هي 5٪ ×60 مليوناً = 3 مليون ريال.

وبنفس الطريقة يمكن احتساب الأهمية النسبية في حال استخدام أي أساس آخر لتقدير احتساب الأهمية النسبية ووفقا للنسب المحددة أعلاه.

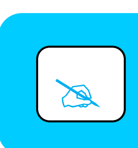
2.3.2 توزيع تقديرات الأهمية النسبية على الحسابات:

يضع المراجع مبلغاً نقديّاً للأهمية النسبية للقوائم المالية في ضوء تقديره لحجم المخاطر التي يتوقع أن تكون متضمنة في الحسابات، ومن ثم فإنه يقوم بتوزيع هذا المبلغ على

مفردات حسابات الميزانية مراعياً الجوانب الكميه والنوعية في آن معاً في ضوء طبيعة بعض الحسابات وتقديرات المخاطر المتوقعة.

مثال توضيحي:

تمثل بعض البيانات التالية قائمة المركز المالي للشركة (س) في 12/31



البيان	المبلغ بالريال
الموجودات	
الأصول الثابتة:	20.000.000
الأصول المتداولة:	
نقدية	1.000.000
مخزون	2.000.000
مدينون	3.000.000
إجمالي الموجودات	26.000.000
المطلوبات وحقوق الملكية:	
حقوق الملكية	22.000.000
إجمالي حقوق الملكية	22.000.000
المطلوبات المتداولة:	
دائنون متنوعون	4.000.000
إجمالي المطلوبات وحقوق الملكية	26.000.000

وعلى افتراض أن إجمالي الأرباح المحققة قد بلغت 5 مليون ريال، فإنه يتم القيام بالإجراءات التالية لتحديد مقدار الأهمية النسبية وتوزيعها على حسابات قائمة الميزانية.

أولاً: تحديد التقدير المبدئي للأهمية النسبية

5000000×5٪ = 250000 ريال

ثانياً: توزيع مبلغ الأهمية النسبية التقديرية على حسابات الميزانية:

البيان	المبلغ	النسبة	مبلغ الأهمية النسبية
أصول ثابتة	20.000.000	38٪	96154
نقدية	1.000.000	2٪	4808

مخزون	2000000	%4	9615
مدينون	3000000	%6	14423
حقوق ملكية	22000000	%4	105769
دائنون متنوعون	4000000	%8	19231
	52000000	%100	250000

من أجل الجمع بين الاعتبارات الكمية والنوعية، فإن المراجع وفي ضوء المعلومات المتوفرة لديه والخبرة المهنية يقوم بإجراء تعديلات على مبالغ الأهمية النسبية، فالحسابات الحساسة التي هي بطبيعتها عرضة للتلاعب والاختلاس كالنقدية يتم تخفيض قيمة الأهمية النسبية من أجل رفع جهود المراجعة للحصول على أكبر قدر من الأدلة للتأكد من عدم تعرض هذه الحسابات للتلاعب أو الاختلاس، ولهذا الغرض فإنه يمكن إجراء التعديلات التالية على مبلغ الأهمية النسبية المقدرة.

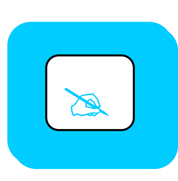
البيان	مبلغ الأهمية النسبية	التعديلات
أصول ثابتة	96154	108000
نقدية	4808	3000
مخزون	9615	6000
مدينون	14423	8000
حقوق ملكية	105769	105769
دائنون متنوعون	19231	19231
	250000	250000

3.3.2 استخدام تقديرات الأهمية النسبية في تقييم نتائج الفحص :

إن الأخطاء المكتشفة بنتيجة الفحص للعينات لا يمكن أن تتفق مع التقديرات الموضوعة في مرحلة التخطيط، ذلك أن التقديرات التي تحدد في مرحلة التخطيط مبنية على توقعات المراجع وعلى تقديراته وخبرته الشخصية.

ولا يتوجب على المراجع الاكتفاء بالأخطاء التي تم جمعها بنتيجة فحصه لعينات المراجعة عند المقارنة مع الأهمية النسبية، وإنما لا بد من إضافة الأخطاء المحتملة التي قد تكون ناتجة من الاعتماد على أسلوب الفحص بالعينة، وليس القيام بفحص كامل المجتمع الذي يقوم بمراجعته، وتتراوح الأخطاء المحتملة الناجمة عن استخدام العينات ما بين 50٪ وقد تزيد أو تنقص بحسب تقديرات المحاسب، على أنه يتوجب على المدقق أن يأخذ على الدوام في اعتباره التصحيحات التي يمكن أن تقوم جهة المراجعة بتنفيذها بناء على توصية المراجعة قبل التوصل إلى عمليات المقارنة بين الأهمية النسبية وجملة الأخطاء المكتشفة المثال التالي يوضح ذلك.

مثال:



قام المراجع بمراجعة حسابات المخزون البالغ 2000.000 ريال ، على أساس عينة مختارة مبلغها 1500.000 ريال ، وقد أظهرت نتائج الفحص أخطاء بقيمة (100.000) ريال، إن الأخطاء المقدرة للحساب هي :

قيمة الأخطاء المكتشفة في العينة × قيمة المجتمع (الحساب المعنى)

قيمة العينة

= 100000 × 2000.000 = 133300

1500000

يضاف إليها أخطاء المعاينة في حدود 50٪ أو أكثر، وعلى افتراض أنه تم احتساب خطر المعاينة بواقع 50٪ فإن الأخطاء المقدرة تصبح 199950 ريال ، يستبعد منها التصحيحات التي ستقوم بتنفيذها الإدارة والناتج يقارن مع مبلغ الأهمية النسبية.

وبالعودة إلى المثال السابق فإن الأهمية النسبية المقدرة هي 6000 ريال، وهو أقل بكثير من حجم الأخطاء الناتجة عن عمليات الفحص، ولذلك فإن على المراجع إقناع إدارة المنشأة بإجراء المزيد من التصحيحات لتعديل النتيجة، وإلا فإن المراجع لن يكون في مقدوره إصدار رأي غير معدل – رأي نظيف-يمكن اتباع هذا الأسلوب مع كل حسابات الميزانية من أجل الوصول إلى تحديد الأخطاء والتحريفات المجمعة لكافة الحسابات التي تشتمل عليها قائمة الميزانية ومقارنة الأخطاء المجمعة مع الأهمية النسبية الإجمالية، فإذا تجاوزت الأخطاء المجمعة مقدار الأهمية النسبية فإنه يتوجب في هذه الحالة حث الإدارة على القيام بمزيد من التعديلات لتجنب قيام المراجع بإصدار رأي معدل على القوائم المالية.

تحديد الأهمية النسبية في المنشآت غير الربحية:

بالعودة إلى المثال السابق الخاص بالمنشآت أو الوحدات غير الربحية ، فإن الخطوات التي اتبعت سابقاً لن تختلف كثيراً في هذه الحالة.

أولاً: تحديد الأهمية النسبية المبدئية:

سبق أن تم تحديد الأهمية النسبية المبدئية بمبلغ (مليون) ريال.

ثانياً: توزيع الأهمية النسبية على مفردات الحسابات :

دعونا نفترض أن المركز المالي للوحدة كان على النحو التالي:

البيان	المبلغ
أصول ثابتة	5000000
نقدية لدى الصندوق والبنوك	1000000
أرصدة مدينة	1500000
إجمالي الموجودات	7500000
حقوق الحكومة	5500000
التزامات للغير	2.000.000
إجمالي المطلوبات وحقوق الملكية	7500000

البيان		النسبة	مبلغ الأهمية النسبية
أصول ثابتة	5000000	٪34	340000
نقدية	1000000	٪7	70000
أرصدة مدينة	1500000	٪10	150000
حقوق الحكومة	5500000	٪35	300000
التزامات للغير	2.000.000	٪14	1400000
إجمالي الموجودات	15000000	٪100	1.000.000

وبالإمكان أن يتم إجراء التعديلات بحسب تقديرات المحاسب لمستوى حساسية كل حساب، وبما يؤدي إلى تكثيف جهود المراجع على جمع أكبر قدر من الأدلة بالنسبة للحسابات الحساسة، قد تكون مسوحاته التي قام بها للحسابات قدمت له بعض المؤشرات حولها يتم استكمال ذات الخطوات التي تم تطبيقها في المثال السابق الخاص بالمؤسسات الربحية.

4.2 مخاطر المراجعة:

تمثل الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة الركيزتين الأساسيتين اللتين تؤثران على عمل المراجع وحجم الأدلة التي يقوم بجمعها من أجل إصدار رأي عن مدى عدالة القوائم المالية التي يقوم بتدقيقها ، وقد رأينا عند دراستنا للأهمية النسبية كيف أن المراجع لا يمكنه إصدار رأي مطلق في أن القوائم المالية صحيحة 100٪ لأسباب تم بيانها وإيضاحها ، وأن دلالة الرأي الذي يصدره تتمثل في أن مجموع التحريفات في القوائم المالية لا يتجاوز مبلغ الأهمية النسبية الذي سبق له تحديده.

5.2 تعريف مخاطر المراجعة:

هنالك العديد من التعريفات، وهي تكاد تتفق بصورة شبه تامة على تحديد المقصود بمخاطر المراجعة:

تعريف(1)

عرف معيار المراجعة الأمريكي "47" خطر المراجعة بأنه ((الخطر الناتج عن فشل المراجع – دون أن يدري- في تعديل رأيه بشكل مناسب بخصوص قوائم مالية بها تحريفات جوهرية))

تعريف (2)

خطر المراجعة هو ((خطر رفض القوائم المالية على أنها غير صحيحة في حين أنها في الحقيقة معروضة بشكل عادل أو أنه خطر قبول القوائم المالية على أنها معروضة بشكل عادل في حين أنها تتضمن خطأ مُهمًّا))

ويمكن باختصار تحديد مخاطر المراجعة بأنها تتمثل في إصدار رأي بدون تحفظ عن ثقة معقولة بأن القوائم المالية لا تنطوي على أخطاء أو تحريفات مهمة في حين أنها تنطوي على أخطاء مهمة ومؤثرة على القوائم المالية لم تتمكن إجراءات المراجعة من اكتشافها.

وهنالك استدراكات على التعريف الوارد في البيان (47) تتمثل في عدم تقديمه مساعدة تذكر في مجال جمع الأخطاء الفردية للتوصل إلى الخطر الكلي ، وكذلك عدم أخذه في الحسبان لخطر عدم المعاينة مما يؤدي إلى ازدياد أهمية هذا الخطر في بعض الحالات.

إن من المتفق عليه بين الباحثين والمنظمات المهنية أن مراجعة القوائم المالية لأي منشأة تتسم بالتعقيد والصعوبة وأن مسؤولية المراجع المتعلقة بإصدار رأي عن القوائم المالية تقتضي منه القيام بعمليات المراجعة اللازمة لجمع الأدلة الضرورية عن التوكيدات المقدمة له من الإدارة، والتي تخلق لديه مستوى مناسب من الثقة بخلو القوائم المالية من تحريفات جوهرية مؤثرة ، وأنه بسبب التعقيدات والصعوبات التي تواجه عمليات المراجعة فإن مخاطر المراجعة تظل " أمراً واقعاً يتهدد المراجع الذي يقوم بإجراء المراجعة التفصيلية الشاملة، وأن على المراجع الحاذق أن يتفادى احتمالات الوقوع في تلك المخاطر أو على الأقل يعمل على تخفيضها إلى أدنى حد ممكن وذلك ببذل أقصى حد ممكن، من العناية المهنية مع الالتزام بالتطبيق الحازم لمعايير المراجعة المتعارف عليها.

إن من بين مصادر الخطر أن أعمال المراجعة تستند على عدد من القرارات التي " يقوم المراجع باتخاذها ،وتعتمد إلى حد كبير على حكمهِ الشخصي، ولذا لا يمكن تجاهل احتمال اتخاذ قرار غير صحيح ، وذلك أن أي قرار غير صحيح للمراجع قد يؤثر على إجراءات المراجعة مع ما يترتب عليها من نتائج.

إن على المراجع إذاً السعي من خلال تخطيط عمليات المراجعة والإشراف على أعمال المراجعة ورقابة وتنفيذ الجودة وبذل العناية المهنية اللازمة، وأن يعمل على خفض مخاطر المراجعة في سبيل الوصول إلى الرأي الموضوعي عن مدى عدالة القوائم المالية محل المراجعة وتعبيرها عن المركز المالي للمنشأة ونتيجة أعمالها بيد أن قرار قبول المراجع بمستوى من الخطر يعتبر " قراراً اقتصادياً يحتاج إلى تحليل التكلفة والعائد فالفوائد

المحتملة من قبول مستوى خطر مراجعة مرتفع ، هي وفورات تكلفة عمليات المراجعة ، تحققت نتيجة للقيام باختبارات أقل، وأيضاً من الزيادة المحتملة في أتعاب عملية المراجعة من قبول عملاء جُدد. أما التكاليف المحتملة لقبول مستوى خطر مراجعة مرتفع، فإنها تتمثل في الجزاءات القانونية المحتملة أن تتعرض لها المنشأة المسؤولة عن عملية المراجعة، وأيضاً من الانخفاض في شهره هذه المنشأة " 29 ط م ع

فمخاطر المراجعة هي المكمل لمستوى الثقة الذي يريد المراجع تحقيقه من إجراءات المراجعة، فإذا كان المراجع قد حدد مستوى الثقة بـ 95٪ فإن المخاطر التي قبل بها تكون 5٪ ولو حدد مستوى الثقة بـ 98 ٪ فإن مخاطر المراجعة تتحدد بـ 2٪ وإذا حدد مستوى الثقة بـ 99٪ فإن المخاطر تتحدد بـ 1٪ وتتراوح مخاطر المراجعة التي تأخذ بها شركات المراجعة ما بين 1٪- 5٪ وكلما كانت مستويات الثقة التي يرغب المراجع في تحقيقها عالية، عنى ذلك مخاطر مراجعة أقل وأعمال مراجعة كبيرة

6.2 مستويات المخاطر:

هنالك ثلاث مستويات لمخاطر المراجعة :

أ-المخاطر المخططة:

هي التي يتم تحديد مستواها قبل دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقويمه، أو القيام بإجراءات المراجعة، وهي بمثابة تقدير أولي لاحتمال وجود خطأ جوهري في القوائم المالية محل المراجعة.

ب- المخاطر النهائية:

هي التي تعبر عن المستوى النهائي للمخاطرة، الذي يقدره المراجع، بعد إتمام جميع إجراءات المراجعة التحليلية والتفصيلية.

ج-المخاطر الفعلية:

هي التي تعبر عن المستوى الحقيقي للمخاطرة، الذي لا يعلمه المراجع وهو موجود فقط من الناحية النظرية.

7.2 العوامل التي تؤثر على مخاطر المراجعة:

1- الاعتبارات الخاصة بالتقرير (مثل المستخدمين للبيانات المالية ومدى اعتمادهم على البيانات المالية وتقرير المراجع).

2- الأوضاع المالية للمنشأة (مستوى أعبائها المالية الجارية والمتوقعة هيكل تمويلها – نسبة الدين لرأس المال – النسب الخاصة بعناصر رأس المال).

3- مدى اعتماد المنشأة على عدد محدود من العملاء أو الموردين أو الأطراف ذات العلاقة.

4- الاعتبارات الخاصة بأنشطة الوحدة وأعمالها مثل (الوضع العام الصناعي، والتجاري الذي تعمل فيه المنشأة، ومدى تنوع الخدمات أو المنتجات التي تقدمها الوحدة ، بيئتها الاقتصادية بصورة عامة ... الخ.

5- المخاطر المهنية التي قد يتعرض لها المراجع.

6- مدى سهولة عملية المراجعة أو تعقدها.

7- رغبة الوحدة الخاضعة للمراجعة (قد ترغب الوحدة في إجراء مراجعة مكثفة مما يجعل مستوى المخاطر أقل بكثير مما قد يكون معمولاً به.

8.2 أنواع مخاطر المراجعة:

أولاً: مخاطر المراجعة وفقاً لمصادرها

أ- مخاطر المعاينة:

وهي المخاطر المترتبة على عدم شمول عمليات الفحص لكافة مفردات المجتمع، والاعتماد على عينات مختارة، ويمكن الحد من هذه المخاطر من خلال زيادة حجم العينة.

ب مخاطر عدم المعاينة:

وهذه المخاطر تحدث حتى لو قام المراجع بفحص كامل مفردات المجتمع 100٪ بسبب:

- استخدام إجراءات مراجعة غير فعالّه.
- التطبيق الخاطئ لإجراءات المراجعة وأساليبها.
- التفسير الخاطئ لنتائج المراجعة.

ثانياً: مخاطر المراجعة وفقاً لنتائجها:

أ- خطر القبول غير الصحيح:

وهو الناتج من اعتقاد المراجع بأن النتائج التي تم التوصل إليها من فحص العينات تؤكد أن أرصدة الحسابات لا يوجد بها أخطاء جوهرية في حين أن الواقع خلاف ذلك.

ب- خطر الرفض غير الصحيح:

وهو الناتج من اعتقاد المراجع من أن النتائج التي تم التوصل إليها من فحص العينات تؤكد أن أرصدة الحسابات يوجد بها أخطاء جوهرية في حين الواقع خلاف ذلك.

ثالثاً: مخاطر المراجعة وفقاً لمكوناتها:

تتكون مخاطر المراجعة من ثلاثة أنواع من المخاطر، هي:

- **المخاطر الضمنية:**

عرف معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين المخاطر الضمنية بأنها ((قابلية رصيد حساب معين أو نوع معين من العمليات للخطأ الذي قد يكون جوهريّاً بمفرده، أو إذا تم جمعه مع غيره من الأخطاء في أرصدة حسابات أخرى، أو في عمليات أخرى وذلك مع عدم وجود إجراءات خاصة للرقابة الداخلية)).

أو هي إمكانية وقوع الخطأ بالنظر لطبيعة العنصر لأسباب قائمة فيه تؤثر على جوهره أو محتواه مثل قابليته للتزوير، أوللخطأ العارض، أو الاحتيال، أو التقييم الخاطئ، أو تطبيق سياسات محاسبية خاطئة، أو غير ملائمة متأتية من التعقيدات الحسابية، أو السياسات المحاسبية المعقدة .... الخ على سبيل المثال عند تقدير المخاطر الضمنية في مرحلة التخطيط على المراجع أن يقوم بتقدير المخاطر لكل مؤكد من مؤكدات المراجعة بصورة منفردة لاختلاف المخاطر ضمن هذه المؤكدات وليس لكل حساب ، فكل حساب في قائمة المركز المالي يحتوى على تأكيدات تشمل:

- تأكيدات الوجود.
- تأكيد الاكتمال.
- تأكيد الملكية.
- تأكيد التقييم.
- تأكيد الحقوق والالتزامات.
- تأكيد الإفصاح والعرض.

ونتيجة ذلك قد تختلف المخاطر الضمنية للحساب الواحد من تأكيد لآخر، فالمخاطر الضمنية الخاصة بتأكيد الوجود للأصول الثابتة قد تكون أقل من المخاطر الضمنية لتقويمها أو العكس، وهكذا.

العوامل التي تؤثر في مستوى المخاطر الضمنية:

أ- على مستوى البيانات المالية:

- أمانة الإدارة.
- خبرة الإدارة والمعرفة لديها والتغيرات الإدارية.

- مستوى الكفاءة والخبرة والنزاهة والأمانة بين العاملين في المجال المالي والمحاسبي في المنشأة.
- الضغوط التي تتعرض لها الإدارة.
- العوامل المؤثرة على القطاع الذي تنتمي له المنشأة.

ب- **فيما يخص أرصدة الحسابات والمعاملات:**

- قابلية البيانات المالية للتحريف.
- العمليات الأساسية المعقدة والأحداث التي يمكن أن تتطلب استخدام خبير .
- الاجتهاد الشخصي عند تحديد أرصدة الحسابات.
- احتمالية تعرض الأصول للخسارة أو الاختلاس.
- إتمام عمليات غير عادية ومعقدة.
- عمليات لم تتم معالجتها بطريقة عادية.

يتم تطبيق النسب التالية لتقدير المخاطر الضمنية لدى العديد من شركات المحاسبة:

- عالي 60٪
- متوسط 50٪
- منخفض 40٪

مخاطر الرقابة الداخلية :

عرف معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين مخاطر الرقابة الداخلية بأنها " تلك المخاطر الناتجة من حدوث خطأ في أحد الأرصدة، أو في نوع معين من العمليات، والذي يكون جوهريّاً إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى، أو في نوع آخر من العمليات، ولا يمكن منعه أو اكتشافه في وقت مناسب عن طريق إجراءات الرقابة المحاسبية الداخلية".

كما تم تعريفها بأنها تمثل الخطر الناتج عن العرض غير السليم الذي يحدث في القوائم المالية، الذي لا يتم منعه أو اكتشافه في الوقت المناسب بواسطة الإجراءات الهيكلية لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة.

تقدير المخاطر الرقابية :

يتم تقدير المخاطر الرقابية في مرحلة التخطيط لكل حالة خطأ جوهري في خطط المراجع للحصول على تأكيد عنها لاسيما إذا كان المراجع يرغب أن يتأكد بأن المخاطر الرقابية متحفظة بصورة كافية على المراجع عند تقدير مخاطر الرقابة ربطها بالمخاطر الضمنية فعلى سبيل المثال فإن النظام الخاص بإعداد فواتير البيع وإرسالها للعميل، والذي قد يكون كافياً للمنشأة التي تقوم بتقديم نوع واحد من الخدمات لعدد محدد من العملاء (بيئة مخاطر ضمنيه منخفضة)، قد يكون غير ملائم تماماً للمنشأة التي تقدم خدمات متنوعة لمئات العملاء (بيئة مخاطر عالية)، ولهذا السبب فإن المخاطر الضمنية يتم تقديرها أولاً لتأتي بعدها المخاطر الرقابية. إن تقدير المراجع لمستوى خطر الرقابة عند حده الأدنى يكون متى ما " توفرت له الأدلة الكافية على أن إجراءات وسياسات الرقابة الداخلية تم تصميمها وتنفيذها بطريقة سليمة ملائمة للحسابات محل الفحص.

النسب المستخدمة مهنيّاً لتقدير مخاطر الرقابة:

مخاطر منخفضة 20٪. وهذا في حالة وجود أنظمة رقابة داخلية يمكنها الكشف عن الأخطاء بصورة جيدة ويمكن للمراجع الاعتماد عليها في الحصول على التأكيدات الرقابية المطلوبة.

مخاطر متوسطة 50٪.

مخاطر عالية 80٪.

مخاطر أداء المراجعة:

عرف معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين هذه المخاطر بأنها :

" الخطر في أن تؤدى إجراءات المراجعة بالمراجع إلى نتيجةٍ مؤداها عَدَمُ وجود خطأ في أحد الأرصدة أو في نوع معين من العمليات في الوقت الذي يكون فيه هذا الخطأ موجود بالفعل ويكون جوهريّاً ، إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أو في أنواع أخرى من العمليات ".

تنشأ مخاطر أداء المراجعة عن:

1. استخدام عينة غير كافية.
2. فشل إجراءات المراجعة المنفذة في اكتشاف الأخطاء.
3. الفشل في التوصل إلى الاستنتاج الصحيح.
4. الفشل في إجراء الاستفسارات المناسبة داخل المؤسسة وخارجها.

مخاطر الفحص الجوهري:

تستخدم للتحديد الكمي لمستويات مخاطر الفحص الجوهري التحليلي.

منخفضة 30٪.

معتدلة 50٪.

عالية 70٪.

9.2 نموذج مخاطر المراجعة :

م م= مض × م ر × م ح

م م مخاطر المراجعة

م ض مخاطر الرقابة

م ح مخاطر فشل إجراءات المراجعة الجوهرية التفصيلية في الكشف عن الأخطاء المادية

على افتراض أن مخاطر المراجعة القصوى هي م م = 1٪

م ح= .01

م ض× م ر

وإذا تم تقدير المخاطر الضمنية بنسبة 20٪ تم تقديرها عند مستوى منخفض ممّا يعني أن المراجع يريد الحصول على تأكيدات ضمنية 80٪

المخاطر الرقابية تم افتراضها 100٪

م ج = .01 = 5٪

1× 20

أي أن: مخاطر الفحص الجوهري التفصيلي هو 5٪، وهذا يعنى أن مستوى الثقة المطلوب من الفحص هو 95٪ تم أعلاه تقدير مخاطر المراجعة القصوى 1٪ أي أن مستوى الثقة لا بد من أن يكون 99٪.على افتراض أنه تم تقدير مخاطر الرقابة 20٪ والمخاطر الضمنية 25٪

م ح = .01   = .20

.25×20

(100-20) = 80٪ مستوى ثقة.

على افتراض أن :

مخاطر المراجعة القصوى 1٪.

مخاطر المراجعة الضمنية 20٪.

مخاطر المراجعة الرقابية 25٪.

مخاطر المراجعة التحليلية 80٪ ،سوف تعطي تأكيداً منخفضاً 20٪

م ح = .01

.20×.25×80 = 25٪

التأكيد المطلوب من الفحص الجوهري = (100 – 25٪) = 75٪

3. الخلاصة:

عزيزي الدارس، إن الهدف من أعمال المراجعة يتمثل في إبداء الرأي حول القوائم المالية للمنشأة ومدى عدالتها، وبالنظر إلى تعقد أعمال المنشآت واتساع أنشطتها، فقد أصبح من الصعب على المراجع القيام لتحقيق أهداف المراجعة بتنفيذ عمليات فحص شاملة لكل المستندات والعمليات المالية، ولذلك فإن المراجع يصمم برامج المراجعة على أساس تحديد مبلغ معين للأهمية النسبية للقوائم المالية تتحدد في ضوئه قرارات مهمة تتعلق بمدى الفحص والبنود التي سيتم فحصها والإجراءات التي سيتم اتباعها.

ولتقدير الأهمية النسبية التخطيطية فإنه يتم أخذ نسبة من مبلغ الربح قبل الضريبة أو متوسط أرباح ثلاث سنوات أو من الأصول الثابتة أو من المصروفات أو الإيرادات بالنسبة للمنشآت غير الهادفة للربح، وتوزيع هذا المبلغ على بنود قائمة الميزانية لتحديد مبلغ الأهمية النسبية لكل حساب من حسابات الميزانية، ومن ثم مقارنة الأخطاء المجمعة التي يتم الحصول عليها من عمليات المراجعة مع المبالغ المقدرة للأهمية النسبية لكل حساب للميزانية ككل لتحديد ما إذا كانت تلك الأخطاء مُهمة نسبيّاً وأثرها على نوع الرأي الذي سيصدر عن المراجع.

إن تحديد مقدار الأهمية النسبية يتم من وجهة نظر مُستخدمي القوائم المالية، وليس من وجهة نظر المراجع وعلى المراجع أن يحاول التعرف على ما هو مهم نسبيّاً لأولئك المستخدمين من خلال جمع المعلومات وتحليلها ليبني تقديراته للأهمية النسبية بناء على ذلك.

وكما هو معلوم فإن الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة تمثلان الركيزتين الأساسيتين في كل أعمال المراجعة، وهنالك تعاكس بينهما، إذ إنه كلما أرتفع مستوى الأهمية النسبية انخفضت مخاطر المراجعة، والعكس صحيح، وعلى المراجع عند تقديره للأهمية النسبية أن يقوم بدراسة المخاطر المختلفة وتحديدها (المخاطر الضمنية، مخاطر الرقابة ، مخاطر المراجعة التحليلية ، مخاطر أداء المراجعة)، ووضع التقديرات الدقيقة التي تتحدد على أساساها أعمال المُراجعة ونوعيتها ومجالاتها.

أسئلة التقويم الذاتي :

1- أختر الإجابة الصحيحة من بين البدائل التالية :

أ- يتم تحديد الأهمية النسبية من وجهة نظر :

1. المراجع.
2. الهيئات العامة.
3. المستخدمين للقوائم المالية.

ب- تتسم العلاقة بين الأهمية النسبية والمخاطر بأنها:

1. علاقة طردية.
2. علاقة عكسية.
3. علاقة تسآكنيه.

ج- يتم تقدير الأهمية النسبية:

1. بعد الانتهاء من أعمال المراجعة.
2. عند إعداد المسوحات المتعلقة بالمراجعة.
3. عند التخطيط للمراجعة.

د- يطلق على الأهمية النسبية التي يتم تقديرها عند وضع خطة المراجعة:

1. الأهمية النسبية التخطيطية.
2. الأهمية النسبية التوزيعية.
3. الأهمية النسبية التقديرية.

- ضع علامة (/) أمام الإجابة الصحيحة وعلامة (×) أمام الإجابة الخاطئة، وصحح الخطأ:

1. الأهمية النسبية التخطيطية هي التي يتم وضعها عند التخطيط للمراجعة.
2. إن تدقيق القوائم المالية والمصادقة عليها يعنى خلوها من كافة الأخطاء والتحريفات.
3. عند تقدير الأهمية النسبية التخطيطية لمشروع غير هادف للربح ومشروع هادف للربح يتم إتباع نفس الأسس.
4. مخاطر المعاينة: هي المخاطر المترتبة على شمول عمليات الفحص لكافة مفردات المجتمع.

3- أجب عن واحد من الأسئلة التالية:

أ- حدد الخطوات الخاصة بتطبيق الأهمية النسبية.

ب- ما المقصود بمخاطر المراجعة؟

؟

4. إجابات التدريبات:

جـ 1:

أ- (3)

ب- (2)

ت- (3)

ث- (1)

جـ 2:

(1) ✓

(2) × إن تدقيق القوائم المالية يعني خلوها من الأخطاء والتحريفات الجوهرية.

(3) × يتم في المشروع الهادف للربح على سبيل المثال الأخذ بصافي الربح قبل الضريبة أما في المشروعات غير الهادفة للربح فيتم الأخذ بالإيرادات أو المصروفات.

(4) × هي المخاطر الناجمة عن عدم شمول الفحص لكل مفردات المجتمع.

جـ3:

أ/ هناك خمس خطوات:

1. وضع تقدير مبدئي للأهمية النسبية.
2. توزيع التقدير المبدئي على قائمة الميزانية.
3. تقدير الأخطاء والتحريفات لكل حساب على حدة.
4. تقدير الأخطاء والتحريفات المجمعة.
5. مقارنة التحريفات المجمعة مع تقدير الأهمية النسبية.

ب/ هي المخاطر الناتجة عن فشل المراجع – دون أن يدري – في تعديل رأيه بشكل مناسب بخصوص قوائم مالية بها تحريفات جوهرية.

5. مسرد المصطلحات:

- **التأكيد Assurance :**

الثقة تشير إلى مدى اقتناع المراجع بموثوقية التأكيد الصادر من أحد الأطراف لاستعمال الطرف الآخر، ولتوفير مثل هذه الثقة، فإن المراجع يقوم بتقويم الأدلة التي تم تجميعها نتيجة الإجراءات المتخذة وبيان استنتاجاته. ودرجة الاقتناع المتحققة، ومن مستوى الثقة الذي قد يتم توفيره يعتمد على تنفيذ الإجراءات ونتائجها.

- **التأكيد المعقول Reasonable Assurance :**

في مهنة المراجعة يوفر المراجع مستوى مرتفعاً من الثقة ، ولكن ليس مطلقاً، ويقوم بإبدائها بشكل إيجابي في تقريره كتأكيد معقول ، بأن المعلومات الخاضعة للمراجعة خالية من أية أخطاء جوهرية.

- **أدلة الإثبات Audit Firm :**

أدلة الإثبات تعنى المعلومات التي يحصل عليها المراجع للتوصل على استنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني، وتشمل أدلة الإثبات مصادر المستندات والسجلات المحاسبية المتضمنة للقوائم المالية والمعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى.

- **مخاطر المراجعة Audit RisK:**

مخاطر المراجعة هي المخاطر التي تؤدي إلى قيام المراجع بإبداء رأي غير مناسب عندما تكون القوائم المالية خاطئة بشكل جوهري، وتحتوي مخاطر المراجعة على ثلاثة مكونات هي: المخاطر اللازمة، ومخاطر الرقابة، ومخاطر الاكتشاف.

- **مخاطر الرقابة Control Risk :**

مخاطر الرقابة هي مخاطر المعلومات الخاطئة ، والتي تحدث في رصيد حساب أو مجموعة من المعاملات، والتي يمكن أن تكون جوهرية بمفردها ، أو عندما تجمع مع المعلومات الخاطئة في أرصدة أو مجموعة أخرى ، والتي لا يمكن منعها أو اكتشافها وتصحيحها في الوقت المناسب بواسطة النظام المحاسبي أو نظام الرقابة الداخلية.

- مخاطر الاكتشاف Detection RisK:

مخاطر الاكتشاف هي المخاطر التي لا يمكن لإجراءات المراجعة الجوهرية التي يقوم بها المراجع ، أن تكتشف المعلومات الخاطئة الموجودة في رصيد حساب، أو مجموعة من المعاملات التي يمكن أن تكون جوهرية ، بمفردها أو عندما تجمع مع المعلومات الخاطئة في أرصدة حسابات مجموعات أخرى.

- المخاطر اللازمة (الحتمية) Inherent Risk :

المخاطر اللازمة هي قابلية رصيد حساب معين، أو مجموعة من المعاملات إلى أن تكون محرفه بشكل جوهري منفردة، أو عندما تجمع مع المعلومات المحرفة في أرصدة حسابات أو في مجموعات أخرى، مع افتراض عدم وجود رقابة داخلية ذات علاقة.

- المراجع (المدقق)Auditor :

المراجع هو الشخص الذي يتحمل المسؤولية النهائية عن مهمة المراجعة، ويستعمل هذا المصطلح أيضا للإشارة إلى منشأة المراجعة (لسهولة المرجع، فإن مصطلح " المراجع" خلال المعايير الدولية للمراجعة عند وصف عمليتي المراجعة والخدمات ذات العلاقة التي قد يتم القيام بها، وأن القصد من هذه الإشارة ليس التلميح بأن الشخص الذي يقوم بانجاز الخدمات ذات العلاقة من الضروري أن يكون هو مراجع القوائم المالية للمنشأة.

- الخطأ Error:

الخطأ هو مخالفة غير متعمدة في القوائم المالية.

- الخطأ المتوقع Expected Error:

هو الخطأ الذي يتوقع المراجع تواجده في المجتمع.

- الخبير Expert:

الخبير هو شخص أو مكتب يمتلك مهارة خاصة ومعرفة وخبرة في مجال معين في غير مجال المحاسبة والمراجعة.

• **القوائم المالية Financial Statements :**

هي الميزانيات وقوائم الدخل أو حسابات الأرباح والخسائر وبيانات التغير في المركز المالي (والتي قد يتم عرضها بطرق متنوعة، مثل قوائم التدفقات النقدية أو قوائم تدفقات الأموال، والإيضاحات والبيانات الأخرى والأمور التوضيحية والتي تم تحديدها باعتبارها جزءاً من القوائم المالية.

• **ملخص القوائم المالية Summarized Financial Statements:**

قد تقوم المنشأة بإعداد قوائم مالية تلخص فيها قوائمها المالية السنوية المدققة لغرض تعريف مجموعات من مستخدمي تلك القوائم المهتمين فقط بخلاصات للنشاط المالي للمنشأة ولمركزها المالي.

• **تأكيدات القوائم المالية Financial Statements Assertions :**

إن تأكيدات القوائم المالية هي التأكيدات الصادرة عن الإدارة (صريحة أو ضمنية)، والمضمنة في القوائم المالية ، والتي يمكن تصنيفها كما يلي:

أ- الوجود Existence يعني أن الأصول أو الخصوم موجودة في تاريخ معين.

ب- الحقوق والالتزامات Rights and obligations يعني: أن الأصول أو الخصوم تخص المنشأة في تاريخ معين.

ج- الحدوثOccurrence أن المعاملة أو الحدث الذي تم يخص المنشأة خلال الفترة.

د- الاكتمال Completeness ليست هناك أية أصول أو خصوم أو معاملات أو أحداث لم تسجل، وليست هناك أية بنود لم يفصح عنها.

هـ- التقييم Valuation أن الأصول أو الخصوم قد سجلت بقيمتها المنسبة

و- القياس Measurement أن المعاملة أو الحدث قد سجل بمبلغ مناسب ، وأن الإيرادات والمصروفات قد حملت على الفترة المناسبة.

ز- العرض والإفصاح Presentation and Disclosure أن البند قد تم الإفصاح عنه ، وتم تبويبه وتفسيره بموجب الإطار الملائم للتقارير المالية.

- **تحريف جوهري Material Inconsistency:**

يكون التحريف مهم في حالة تعارض المعلومات الأخرى مع المعلومات التي تحتويها القوائم المدققة(وقد يثير التحريف المهم الشك حول نتائج المراجعة المستخلصة من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها سابقا ، وكذلك حول أساس رأي المراجع حول القوائم المالية.

- **خطأ جوهري للحقائق Material Misstatement of Fact:**

الخطأ الجوهري للحقائق في المعلومات الأخرى يوجد في حالة كون هذه المعلومات ، والتي لا علاقة لها بالأمور الظاهرة في القوائم المالية المدققة ، قد تم بيانها وعرضها بشكل خاطئ.

- **الأهمية النسبية(المادية) Materiality:**

تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بصورة خاطئة يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المأخوذة من القوائم المالية ، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في الظروف الخاصة بحذفه أو تقديمه بصورة خاطئة.

- **معلومات خاطئة (تحريف) Misstatement:**

الخطأ الموجود في المعلومات المالية ، والناتج عن أخطاء غير عمدية أو الغش.

6.المراجع:

1. إيهاب عبده نفادى تقارير، المراجعة في ضوء معايير المراجعة المصرية، إصدار نقابة التجاريين بالجيزة 2001.
2. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، معيار مخاطر المراجعة والأهمية النسبية.
3. إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة 2007 معيار دولي (320)
4. مصطفى عيسي خضير المراجعة : المعايير والمفاهيم والإجراءات ط 2 جامعة الملك سعود 1996
5. عبيد سعد شريم ، لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات مركز الأمين للنشر والتوزيع 2005.
6. Aivin A0Arens and James K0Loebbecke0 a auditing : An Integrated " New Jersey prentice Hall Inc 1997) pp0 249-225

   أوره عبيد شريم وحمود لطف بركات في أصول المراجعة
7. طارق عبد العال – موسوعة معايير المراجعة 0 الجزء الثاني الدار الجامعية 2004

8

الوحدة الثامنة

العينات الإحصائية

محتويات الوحدة

الموضـــــــوع	الصفحة
1. المقدمة	**224**
1.1 تمهيد	224
2.1 أهداف الوحدة	225
3.1 تعاريف	225
2. العينات الإحصائية	**226**
1.2 مقارنة بين أساليب العينة الإحصائية والحكمية	226
2.2 المعاينات الملائمة لأهداف مدقق الحسابات	228
3.2 تحديد حجم العينة	231
4.2 اختيار العينة	232
5.2 الطرق المتبعة لاختيار العينة	232
6.2 تعميم نتيجة الفحص على المجتمع الإحصائي	239
3. الخلاصة	**241**
4. إجابات التدريبات	**242**
5. مسرد المصطلحات	**244**
6. المراجع	**245**

1. المقدمة:

1.1 تمهيد :

عزيزي الدارس، مرحباً بك إلى هذه الوحدة !

تلعب الأساليب الإحصائية دوراً مهماً في عمليات الفحص والتحقق التي يقوم بها المراجع في سياق بحثه عن الأدلة الملائمة والكافية ذات الصلة بالتوكيدات المقدمة من إدارة المنشأة، وقد تزايد الاهتمام بالمداخل الإحصائية في عمليات التدقيق بالنظر لتطور الأوضاع الاقتصادية، والتكنولوجية، وبروز شركات الأموال التي تميزت بالحجم الكبير والعمليات البالغة التشابك والتعقيد، ومراجعتها بصورة شاملة وتفصيلية ولكافة العمليات والأحداث تتطلب نفقات كبيرة وعالية لا يمكن تبريرها ولذلك اتجه اعتماد المراجعين بصفة متزايدة على العينات باعتبارها الوسيلة العملية الوحيدة للحصول على الأدلة التي يبحث المراجع عنها، وقد تعزز هذا التوجه ببروز العديد من المزايا يأتي في مقدمها الرغبة في إضفاء الصفة الموضوعية على عمليات المراجعة، وإقصاء التحيزات الشخصية، والتحيزات المتعلقة بمفردات العينة. علاوة على ذلك فإن اعتماد المداخل الإحصائية على الرياضيات ونظرية الاحتمالات أضفى عليها قدراً أكبر من الموثوقية لدى المراجعين.

وسواء تم اختيار العينات بطرق إحصائية، أو بناء على طرق حكميه تعتمد على حُكم المراجع وخبرته الشخصية، وهو أمر مسموح به في معايير المراجعة، فإن العينة تخضع لخطر ما يسمى بخطأ المعاينة الذي قد يؤدى إلى استخلاص نتائج غير دقيقة عن المجتمع وهنالك تعويل كبير على أن يؤدي استخدام الأساليب الرياضية إلى تقليل مخاطر المعاينة إلى أدنى حد ممكن.

2.1 أهداف الوحدة :

عزيزي الدارس، سيكون الطالب بعد الانتهاء من دراسة هذه الوحدة يُتوقع أن تكون قادراً على أنْ:

1. الإلمام بالمداخل الإحصائية الحكمية والإحصائية.
2. معرفة تحديد حجم العينة المناسب لأغراض المراجعة.
3. القدرة على اختيار العينة المحددة بدقة.
4. القدرة على تنفيذ عمليات الفحص بالعينة.
5. القدرة على استخلاص نتائج فحص العينة في ظل مستويات ثقة ودقة محددة.

3.1 تعاريف:

المجتمع: هو عبارة عن مجموعة محددة من العناصر Element أو الوحدات القابلة للتعريف، والتي نرغب في الحصول على معلومات حولها.

العينة: Sample هي الجزء الذي نختاره في الحكم على الكل.

المعاينة: Sampling هي عملية اختيار العينة.

وحدة المعاينة: عند المعاينة تقسم المادة المراد معاينتها إلى وحدات تسمى وحدات المعاينة (فواتير المبيعات ، سندات القبض .... الخ.

الفاصلة: هي حاصل قسمة عدد عناصر المجتمع على حجم العينة المأخوذة من الجداول.

الخطـر: هو تحديد حجم معين للعينة يكون مقبولاً إذا كانت نسب الخطأ في هذا الحجم تعادل أو تقل عن نسبة الخطأ المحدد سلفاً – الخطأ المقبول – أو تقل عن نسبته.

الدقـة: هي درجة تطابق تقدير العينة أو اتفاقه مع القيمة الحقيقية للمجتمع.

الثقـة: هـي قيـاس احتمـال وقـوع تقـدير العينـة مـن خـلال درجـة الدقـة الموضوعة والمقترحة في شكل نسبة مئوية.



مخاطر عدم المعاينة

وهي تنتج عن عوامل تجعل المدقق يتوصل إلى استنتاجات خاطئة لأي سبب لا صلة له بحجم العينة، وكمثال لذلك أن معظم أدلة الإثبات مقنعة، وليست حاسمة، وقد يستعمل المدقق إجراءات غير ملائمة، أو قد يَسيءُ تفسيرُ الإثباتات ولا يستطيع اكتشاف الخطأ.

مخاطر المعاينة:

تحدث عند احتمال أن يكون استنتاج المدقق المبنى على أساس العينة مختلفاً عن الاستنتاج الذي يتم التوصل إليه لو أخضع المجتمع بكامله لإجراء التدقيق.

مخاطرة القبول غير الصحيح:

مخاطرة ناتجة عن فهم المراجع بأن نتائج فحص العينة تؤيد أن رصيد الحساب المسجل لا يحتوي على أخطاء مؤثرة في الوقت الذي يكون فيه محتوياً على أخطاء مؤثرة.

مخاطرة الرفض غير الصحيح:

هي مخاطرة ناتجة عن فهم المراجع بأن نتائج فحص العينة تؤكد أن رصيد الحساب المسجل يحتوي على أخطاء مؤثرة في الوقت الذي لا يحتوى فيه على أخطاء مؤثرة.

2 .العينات الإحصائية:

1.2مقارنة بين أساليب العينة الإحصائية مع أساليب العينة الحكمية

قد يعتمد المدقق عند اختياره للعينة على خبرته الشخصية وتقديره للمخاطر التي ينطوي عليها مجتمع المراجعة، كما قد يعتمد على المداخل الإحصائية التي تستند على قوانين رياضية، وكلا الأسلوبين مقبولان ولا يتعارضان مع معايير المراجعة.

1.1.2 يعتمد المدخل الشخصي أو الحُكمي لاختيار العينة على خبرة المدقق الشخصية وخبرته بالعميل، وهو مناسب عندما يكون حجم المجتمع الذي يتم تدقيقه مكوناً من عدد صغير من المفردات ذات القيمة المالية المرتفعة، أو مكوناً من عناصر ومفردات قيمتها الإجمالية غير مهمة، وبالرغم من انتشار هذا الأسلوب في سحب العينة، فإن عليه عدد من المآخذ والاستدراكات منها:

أ- ليس لدى المراجع تقدير كمي للمخاطر التي يتحملها.

ب- ليس لدى المراجع طريقة موضوعية ومنظمة وقابلة للتحقيق لتحديد حجم العينة أو لإثبات أن العينة المختارة كانت كافية.

ج- ليس لدى المراجع طريقة موضوعية لتقويم آثار الأخطاء التي قد يجدها.

د- ليس لدى المراجع ما يؤكد أن العينة التي اختارها كانت غير منحازة.

ه- في بعض المعاينات الحكمية عندما يتم اختيار عمليات فترة معينة للاختبار (مثلا اختيار فواتير المشتريات عن فترة شهرين)، فليس لدى المراجع ما يؤكد أن الفترة المختارة تمثل السنة المالية بأكملها.

2.1.2 تعتمد المداخل الإحصائية على قوانين الاحتمالات في تحديد حجم العينة، ولذلك فإن المعتقد بأنها الأقدر على تلاف العيوب السابقة ، يتم استخدام أساليب العينة الإحصائية عند ما يكون حجم المجتمع مكوناً من عدد كبير من المفردات والعناصر المتجانسة.

ومن مميزات هذا الأسلوب :

❖ يقدم نتائج موضوعية يمكن الدفاع عنها بالنظر لاعتماده على العينات الإحصائية الموضوعية غير المتحيزة واستناد نتائجه إلى قوانين نظرية الاحتمالات.

أ- أنه يسمح بتقدير أخطار المعاينة.

ب- يؤدى إلى تخفيض تكلفة التدقيق.

ج- يمكن جمع النتائج وتقويمها حتى لو تمت من قبل مدققين مختلفين.

د- يقدم أساساً موضوعياً لتحديد حجم العينة.

وفي كلا الأسلوبين يتوجب على المراجع استخدام الحكم أو التقدير، لأن استخدام العينة يتم في الأساس من أجل جمع الأدلة التي يستند إليها في بناء الرأي حول القوائم المالية، هذا مع العلم بأن معايير التدقيق لم تتطلب استخدام العينات الإحصائية، ولكنها تتطلب ضرورة اختيار عينات التدقيق التي على أساسها ستتم الاستنتاجات المتعلقة بمجتمع التدقيق ككل، وبصفة عامة فإن استخدام خطط العينة تظل أفضل من خطط استخدام العينة الحكمية أو الشخصية، لأنها توفر قياساً رياضياً للمخاطر الناتجة عن عدم التأكد، كما أنها تؤدى إلى تلافي التحيزات الشخصية عند تحديد مفردات العينة واختيارها، وعند تحديد حجم العينة.

2.2 المعاينات الملائمة لأهداف مدقق الحسابات:

توجد ثلاث خطط لاستخدام المعاينات الإحصائية

1.2.2 خطط المعاينة على أساس التقدير:

يتم وفقاً لهذه الخطط اختيار عينة صغيرة لتقدير معالم المجتمع تنتقي بطريقة عشوائية ، وتنقسم إلى نوعين أساسيين هما :

أ. معاينة الصفات:

تستخدم كمقياس للتعرف على التكرارات أو معدلات الحدوث لخاصية معينة في مجتمع المراجعة يتم تقدير حدوث التكرارات في شكل نسبة مئوية من مجموع عناصر المجتمع، ويعبر عنها بوصف معين (صحيح أم خطأ) وتعتبر من أنسب الأساليب التي تستخدم في التأكد من مدى الالتزام بالرقابة الداخلية وأفضلها.

يستهدف المدقق من خلال تدقيق الصفات الحكم على خطر الرقابة الداخلية لتحديد إجراءات التدقيق الأخرى وتوقيتها ومجالها، فلو أن المدقق قام باختيار 100 فاتورة مبيعات كعينة لتدقيقها وتبين له أن بعضاً من تلك الفواتير لم تكن مؤيدة بمستندات الشحن، عندها يقرر المدقق التوسع في تدقيق المدينين للكشف عن المبيعات الوهمية، وذلك عن طريق إجراءات أخرى كالمصادقات ومعاينات الصفات لا تعطى بيانات ذات قيمة مالية، فنتائج العينة لا توضح القيمة المالية للأخطاء بالريال أو أثرها على القوائم المالية، ولكنها تمد المراجع ببيانات نوعية عن إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بالعميل، وما إذا كانت هذه الإجراءات تطبق بفعالية، أو كيفما اتفق فخطة معاينة الصفات تمر بأربع مراحل :

- تحديد أهداف الاختيار وطبيعته.
- تحديد حجم العينة.
- اختيار العينة وفحصها.
- تفسير نتائج العينة إحصائياً وتقويمها.

تقديرات المدقق لخطر الرقابة الداخلية

درجة الثقة بالرقابة الداخلية	أسلوب الحكم على خطر الرقابة الداخلية	
	كمي	غير كمي
عالية –رقابة ممتازة	10-30٪	خطر منخفض
متوسطة- رقابة جدية ينقصها شيء من المطابقة	20-70٪	خطر متوسط
ضعيفة- رقابة ناقصة في التخصيص أو المطابقة	60_100٪	خطر كبير

ب. معاينة المتغيرات:

تستخدم خطط معاينة المتغيرات في تقدير قيمة إحدى خصائص المجتمع في حدود مدى معين يبين مدى الدقة المرغوبة يطلق عليها (حدود الدقة)، كاستخدام معاينة المتغيرات لتقدير القيمة الكلية لحساب المدينين، وذلك من خلال فحص عينة تم سحبها بطريقة عشوائية.

2.2.2 المعاينة على أساس القبول أو الرفض:

وفقاً لهذه الطريقة يتم سحب عينة عشوائية، فإذا تبين أنه لا يوجد أكثر من عدد محدد من حادثة معينة يكون المجتمع مقبولاً، والعكس، ومن مقتضى ذلك أن على المدقق أن يحدد بصورة مسبقة حدّاً معيناً للقبول أو الرفض، وهذا أمر يتسم بالصعوبة والتعقيد واستخدامه غير مفيد.

3.2.2 المعاينة الاستكشافية:

هي نوع آخر من معاينة الصفات تستخدم للبحث عن الأخطاء الجوهرية التي يعتبر معدل تكرارها ولو كان ضئيلا جداً من الأمور التي لها أهمية كبيرة كحالات الغش التي قد تؤثر على رأي المدقق فيما يتعلق بعدالة القوائم المالية.

عند اختيار عينة استكشافية دون أن يتم العثور على مخالفات خطرة- بيان كاذب- فإن المراجع يمكنه عندئذ أن يؤكد بدرجة محددة من الثقة أنه لم تحدث أخطاء تتجاوز المعدل المقبول، أو أن بيان المجتمع الإحصائي الكاذب لا يتجاوز البيان الكاذب المسموح به.

ومن أمثلة البيانات التي تتطلب من المراجع الاستقصاء والبحث:

- عدم دقة رصيد الأوراق المالية الموجودة لدى المنشأة.

- عمليات احتيال.
- مدفوعات غير شرعية.
- الخروج على إجراءات الرقابة.

ولاستخدام معاينة الاستكشاف يتوجب على المدقق أن يحدد مستوى الثقة الذي يرغب به ومعدل الخطأ لإجراء الاختبار، ويمكن احتساب حجم العينة على النحو التالي:

حجم العينة = معـامل الثقة

معدل الخطأ المحدد

عوامل الثقة لحجم عينة الاكتشاف

مستوى الثقة	معامل الثقة
٪80	1.61
٪90	2.3
٪95	3.00
٪96	3.2
٪97	3.4
٪97.5	3.69
٪98	3.7
٪99	4.3
٪99.5	5.4

وعلى افتراض أن مجتمعاً إحصائياً له قيمة دفترية 3530000 دولار، ويرغب المراجع في أن يكون لديه فرصة بمستوى ثقة 95٪ لاكتشاف أخطاء في المجتمع الإحصائي (70) ألف دولار، فإن حجم عينة الاكتشاف يكون: 3530000 × 3 ÷ 70.000 = 151 بنداً

ويمكن الوصول إلى نفس النتيجة من خلال :

حجم العينة = معـامل الثقة = 3 = 150 بنداً

معدل الخطأ .02

3.2 تحديد حجم العينة:

يتحدد حجم العينة في ضوء عدد من الاعتبارات:

1.3.2 مستوى الثقة الذي يرغب المراجع الوصول إليه (حجم الأدلة التي يريد المراجع الحصول عليها).

2.3.2 الحد الأعلى لفترة الدقة.

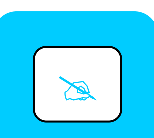
3.3.2 الخطأ المتوقع.

وقد وضع مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي ضمن الدراسة التي قام بها المجمع جدولاً يمكن منه اختيار حجم العينة في ضوء تحديد قيم المتغيرات الثلاثة.

الدقـة:

تتعلق بدرجة تطابق تقدير العينة أو توافقه مع القيمة الحقيقية للمجتمع، وهي تقيس أقصى فرق محتمل بين تقدير الخطأ للعينة والخطأ الحقيقي غير المعروف، ويتم التعبير عنها في شكل مدى زائد أو ناقص حول تقدير العينة للخطأ على سبيل المثال: يقال الخطأ غير المعروف يقع بين(15000 + 2000) أو بين 13000، 17000

مثال:



حدد المراجع مستوى الثقة 95٪

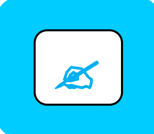
خطر 5٪

معدل الدقة ± 2٪

معدل الخطأ الذي توصل له من فحص العينة

4.9

إن توقع المراجع هو أن الخطأ ± 2.9، أو 6.9 مع ملاحظة أنه في الحالات التي يكون فيها الخطأ في العينة أكبر من الحد الأقصى المفترض فإن هذا يشير إلى صغر حجم العينة.



مثال:

إذا أوضحت إحدى العينات أن معدل الخطأ 2٪ وأن فترة الدقة هي ± (1) فإن المراجع يستخلص من ذلك أن ما بين 1٪ ، 3٪ من بنود المجتمع تحتوي على الخطأ المقصود.

مستوى الثقة:

تقيس الثقة احتمال وقوع تقدير العينة خلال حدود الدقة الموضوعة والمقترحة ، كما يتم التعبير عن مستوى الثقة بأنها تمثل حجم الأدلة التي يريد المراجع الحصول عليها والمتمم لمستوى الثقة هي نسبة المخاطر التي يقبل بها المراجع

4.2 اختيار العينة

تضع معايير التدقيق شرطين للمعاينة ، وهي:

الشرط الأول: اختيار وحدات المعاينة من المجتمع الذي سيطلق عليه حكم المدقق النهائي أي من العمليات المحاسبية المنفذة طوال فترة التدقيق.

الشرط الثاني: يجب أن تكون العينة ممثلة للمجتمع الذي سحبت منه والعينة الممثلة هي التي تعكس صفات مجتمعها.

5.2 الطرق المتبعة لاختيار العينة:

1.5.2 الاختيار العشوائي:

يهدف الاختيار العشوائي لبنود العينة إعطاء فرصة متساوية لكل من بنود المجتمع للدخول في العينة ونظراً لأن اختيار بنود العينة، يتم بالصدفة البحتة، فإن الشخص الذي يقوم باختيار العينة لا يكون له تأثير في عملية الاختيار، ومن بين مزايا الاختيار العشوائي انعدام التحيزات الشخصية عند اختيار العينية يتم تنفيذ الاختيار العشوائي من خلال عدد من الطرق، منها جداول الأرقام العشوائية ، ومولدات الأرقام العشوائية والاختيار المنتظم ، والاختيار العنقودي.

جداول الأرقام العشوائية:

8	7	6	5	3	2	1	0
10480	15011	01536	02011	81647	91646	69179	1
22368	46573	25595	85393	30995	89198	27982	2
24130	48360	22527	97265	76393	64809	15179	3
44167	93093	06243	66180	07856	16376	39440	4
37570	39975	81837	16656	06121	91782	60468	5
77921	06907	11008	42751	27756	53498	18602	6
99562	72905	56420	69994	98872	31016	71194	7
96301	91977	05463	07972	18876	20922	94595	8
89579	14342	63661	10281	17453	18103	57740	9
85475	36857	53342	53988	53060	59533	38867	10
28918	69578	88231	33276	70997	79936	56865	11
63553	40961	48235	03427	49626	69445	18663	12
09429	93969	52636	92737	88974	33488	36320	13
10365	61129	87529	85689	48237	52267	67689	14
07119	97336	71048	08178	77233	13916	47564	15
51085	12765	51821	51259	77452	16308	60756	16
02368	21382	52404	60268	89368	19885	55322	17
01011	54092	33362	94904	31237	04146	18594	18
52162	53916	46369	58586	23216	14513	83149	19
07056	97628	33787	09998	42698	01191	76988	20

2.5.2 كيفية استخدام جداول الأرقام العشوائية:

يتم إيجاد علاقة بين مستندات العينة أو المجتمع، وأرقام المجتمع وإذا لم تكن المستندات مرقمة، فإن على المراجع القيام بإعطاء المستندات أرقام متسلسلة، ومن ثمّ يتم إيجاد نقطة بداية ومسار منتظم يستخدم في قراءة أرقام الجدول، وكل مسار مسموح به إذا تم الثبات في استخدامه.

مثال:

على افتراض أن المراجع أراد اختيار عينة عشوائية من حسابات المدينين مرقمة من 0001-6000 وأن حجم العينة هو 200 حساباً، فإذا قرر المراجع على سبيل المثال البداية من العمود الخامس بالرقم 153، 225 ، 225، 624 ، وهكذا مع إهمال أرقام الجدول التي تكون أكبر من أرقام العينة كما هو الحال بالنسبة للرقم 0 8183

3.5.2 مولدات الأرقام العشوائية:

تطلق على برامج الكمبيوتر التي يتم استخدامها في إنتاج أي عدد من الأرقام العشوائية مهما كان.

4.5.2 الاختيار المنتظم:

يتم تحديد فترة محسوبة للعينة بقسمة عدد مفردات المجتمع على حجم العينة ، ثم يتم اختيار المفردات الأولى من خلال أخذ الجذر التربيعي للمجتمع المراد أخذ العينة منه، مع الأخذ بعين الاعتبار بأن تكون المفردة الأولى أقل الفاصلة أو المدى أو تساوي كنقطة بداية في الفترة المحسوبة الأولى، ويتم اختيار مفردة واحدة في كل فترة محسوبة بدءاً من نقطة البداية العشوائية.

مثال:



لنفترض أن عدد عناصر المجتمع 1250 مستنداً وحجم العينة 110 مستندات مأخوذ من الجدول ومستوى الثقة 95٪، ونسبة الخطأ هي 4٪.

أ. الفاصل = $\frac{\text{عدد وحدات العينة}}{\text{حجم المجتمع}} = \frac{110}{1250} = 11$

ب. تحديد نقطة البداية:

- احتساب الجذر التربيعي للمجتمع = $\sqrt{1250} = 35.35 = 35$
- إذا كان الناتج يقع ضمن الفترة الثانية يتم أخذه، وهو يمثل بند البداية للعينة ، أما إذا لم يكن يقع ضمن الفترة الثانية ، فإنه يتم احتساب الجذر التربيعي للناتج إلى أن يقع الناتج الثاني ضمن الفترة.

$\sqrt{35} = 5.916$ أي(6) وهذا يمثل بند البداية لبنود العينة.

وعليه فإن مستند البداية 1250+6 = 1256

وتكون المستندات المطلوبة للتدقيق هي:1256، 1262، 1268، 1274، 00000 2505)

5.5.2 ظهور أخطاء في العينة:

لتفترض أن عمليات الفحص لبنود العينة قد أظهرت عدداً من الأخطاء، (3) على سبيل المثال، في هذه الحالة يتوجب على المراجع القيام بالآتي:

حجم العينة الجديد= حجم العينة الأصلي × معامل عدد الأخطاء عند تقاطع (3) أخطاء

110 × 2.6 = 286 مستنداً

وفي هذه الحالة فإن على المراجع زيادة بنود العينة بمقدار (186) مستنداً إضافياً يتم اختيارها من البنود المتبقية للمجتمع الكلي

المدى (الفاصلة) = $\frac{1250 - 110}{186} = \frac{1140}{186} = 6$

أي يتم أخذ فاصل 6 بين كل مستند ومستند.

جدول تعديل العينة:

مستوى الثقة	عدد الأخطاء									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
95٪	1.6	2.1	2.6	3.1	3.6	4.00	4.5	4.9	5.3	5.7
90٪	1.8	2.4	3.00	3.6	4.1	4.7	5.2	5.8	6.3	6.8
80٪	1.9	2.7	3.5	4.2	5.00	5.7	6.4	7.00	7.8	8.5
70٪	2.1	3.00	4.00	4.9	5.9	6.8	7.7	8.6	9.5	10.4
60٪	2.3	3.5	4.7	5.9	7.00	8.2	9.4	10.5	11.7	12.8
50٪	2.5	3.9	5.3	6.8	8.2	9.6	11.00	12.5	13.9	15.3

كما يمكن تطبيق هذا الأسلوب عن طريق تحديد فترة حذف يتم تحديدها بقسمة عناصر المجتمع على العينة،فلو أن المراجع يريد أخذ عينة من عدد الشيكات المصدرة البالغة (10.000)، وذلك عدد (200) شيك فإن فترة الحذف تحددها بـ (10000÷200)= 50 شيكاً.

ومن ثم يقوم المراجع بالتحرك إلى الأعلى والأسفل لاحتيار مفردات العينة البالغة (200) شيك، ولو افترضنا أن البداية العشوائية كانت هي الشيك 122 فإن سحب الشيكات يمكن أن يتم على النحو التالي (72، 22، 172، 222، 272 000الخ).

ويستطيع المراجع للحد من التحيز أن يختار أكثر من نقطة بداية عشوائية.

6.5.2 الاختيار العنقودي:

يتم تقسيم المجتمع إلى عناقيد أو مجموعات مثل الأدراج التي توجد بها بطاقات حسابات العملاء، يصبح كل عنقود وحدة معاينة، يتم الاختيار منها عشوائيا، وهي تستخدم في المراجعة بالنظر للتعقيدات التي تتسم بها.

7.5.2 اختيارات أرصدة الحسابات:

إن استخدام معاينة الصفات على سبيل المثال يتعامل مع رصيد الحسابات كوحدة معاينة، بصرف النظر ما إذا كان قيمة الحساب ألف ريال أو مليون ريال، فكلا الرصيدين يأخذ نفس الفرص في الدخول في العينة، وهذا يتعارض مع مبدأ الأهمية النسبية، ولا يخدم أهداف التدقيق ، ولهذا السبب فإنه ولتحاشي هذا القصور تقسم الحسابات عند فحص الأرصدة ذات الأهمية الكبيرة كأرصدة الذمم أو الأصول إلى مجموعتين، المجموعة الأولى تضم الأرصدة التي تزيد قيمتها على مبلغ معين أو البنود الرئيسة كما يطلق عليها البعض، ولتطبيق هذا الأسلوب يتم إتباع الخطوات التالية:

أ- تحديد أرصدة الحسابات المراد تدقيقها في تاريخ معين، وتحديد قيمتها.

ب- تحديد الخطأ المسموح به الذي يمكن للمدقق أن يتقبله

ج- تحديد حد أعلى للبنود الرئيسية ذات الأهمية النسبية وتحديد قيمتها.

د- احتساب نسبة تغطية البنود الرئيسة، وذلك بقسمة قيمة البنود الرئيسة على رصيد قيمة الحساب.

ه- احتساب ما يسمى " معامل حجم العينة"، وتحديد ذلك.

$$\text{معامل حجم العينة} = \frac{\text{رصيد الحساب} - \text{قيمة البنود الرئيسة}}{\text{الخطأ المسموح به والممكن تقبله}}$$

و- استخدام جدول مخاطر التدقيق لتحديد المُعامل المطلوب وفقاً لفعالية الرقابة الداخلية والإجراءات التحليلية ونسبة تغطية البنود الرئيسة.

ز- احتساب حجم العينة العشوائية.

ضرب قيمة المعامل في معامل حجم العينة.



مثال:(طلب المصادقة على حسابات الذمم)

- رصيد الذمم في 2008/12/31   3854000 ريال
- عدد الحسابات   3210
- الخطأ المسموح به   35000 ريال
- هناك (15) حساباً يزيد رصيد كل منها عن 20000 ريال ، علما أن قيمة البنود الرئيسة تبلغ 980000 ريال.
- كان تقييم المدقق لنظام الرقابة الداخلية أنه غير فعال، كما كانت تقديراته لاحتمالات وقوع الأخطاء متوسطة المخاطر، وأن النتائج التي يحصل عليها من المراجعة التحليلية ضعيفة.

المطلوب تحديد حجم العينة باستخدام جدول مخاطر التدقيق للاختيار العشوائي :

الإجابة:

نسبة تغطية البنود الرئيسة = قيمة البنود الرئيسة / رصيد الحساب = 980000 / 3854000 = 25.42

معامل حجم العينة = (رصيد الحساب - قيمة البنود الرئيسة) / الخطأ المسموح به = (3854000 – 980000) / 35000 = 82.11

بالرجوع إلى جدول مخاطر التدقيق عند تقاطع نسبة تغطية البنود الرئيسة 30٪ مع تقييم نظام الرقابة بأنه غير فعال

يكون المعامل (2.6)

حجم العينة العشوائية = معامل حجم العينة × معامل جدول مخاطر التدقيق

82.11 × 2.6 = 213 حساباً

حجم العينة بالكامل = 213 + 15 = 228 حساباً

جدول مخاطر التدقيق

تقييم المخاطرة	النتائج من الإجراءات التحليلية	نسبة تغطية البنود الرئيسة						
		٪0	٪10	٪30	٪50	٪60	٪90	٪100
1- رقابة فعاله	قليل	9.	8.	6.	3.	0	0	0
مخاطر قليلة دنيا	متعاون	0	0	0	0	0	0	0
	مقنع	0	0	0	0	0	0	0
2- فعال	قليل	1.8	1.6	1.1	6.	0	0	0
مخاطر قليلة	متعاون	9.	8.	6.	3.	0	0	0
	مقنع	0	0	0	0	0	0	0
3- غير فعال	قليل	2.9	2.8	2.6	2.3	1.8	9.	0
مخاطر متوسطة	متعاون	2	1.9	1.8	1.4	9.	0	0
	مقنع	0	0	0	0	0	0	0
4- غير فعال	قليل	3.8	3.6	3.5	3.6	2.6	1.8	0
مخاطر عالية	متعاون	2.9	2.8	2.6	2.3	1.8	9.	0
	مقنع	0	0	0	0	0	0	0

6.2 تعميم نتيجة الفحص على المجتمع الإحصائي:

توجد طريقتان لهذا التعميم

أ- قسمة مبلغ الأخطاء التي أظهرها فحص العينة على النسبة المئوية لمبالغ العينة إلى مجموع المبالغ في المجتمع الإحصائي

فإذا كانت مجموع الأخطاء (1000) $ ونسبة العينة 5٪

فإن الخطأ الذي يعمم على المجتمع هو (20) ألف 1000 ÷ 5٪

ب- ضرب متوسط الأخطاء في العينة في عدد وحدات المجتمع الإحصائي

عدد وحدات العينة 200وحدة

الأخطاء $ 600

متوسط الأخطاء في العينة = 600 ÷ 200 = 3 $

فإذا كان عدد وحدات المجتمع الإحصائي 30000 وحدة فإن الأخطاء التي يتم تعميمها هي (90) ألف (3×30000)

مثال:

الأخطاء في العينة 3 أخطاء

إجمالي قيمة الأخطاء 225 دولاراً.

إجمالي القيمة الدفترية للعينة 15300 دولار.

إجمالي القيمة الدفترية للمجتمع الإحصائي 149200

توزيع مبالغ الانحرافات على المجتمع الإحصائي.

225 ÷ 15300 × 149200 = 2194 إجمالي تقديرات الانحرافات في المجتمع الإحصائي

حدود الثقة:

يتم الحصول على حد الثقة الأعلى لمعدل الانحراف في المجتمع الإحصائي عن طريق قسمة عامل حد الثقة لعدد الانحرافات كما هي في جدول(1) على حجم العينة.

ويتم الحصول على حد الثقة الأدنى بنفس الطريقة.



مثال:



للحصول على حد ثقة أعلى 95٪ لعينة من (150) أظهرت وجود (3) انحرافات ، يتم الحصول من الجدول على عامل حد الثقة الأعلى 7.76

5.17 = 100 × 150 ÷ 7.76

وبهذا يكون المراجع واثق بنسبة 95٪ من أن انحراف المجتمع الإحصائي لا يتجاوز 5.71 ٪

للحصول على حد ثقة أدنى من 95٪

54٪ = 100× 150 ÷ .81

وبذلك يكون المراجع واثقاً بنسبة 95٪ أن انحراف لمجتمع الإحصائي هو 54٪ على الأقل.

3. الخلاصة:

أدي اتساع حجم المنشآت المالية وكبرها إلى عدم إمكانية تنفيذ أعمال مراجعة تفصيلية وشاملة، ولذلك اتجه المراجعون في العالم، ومعهم منظماتهم المهنية، إلى التعويل على المداخل الإحصائية من أجل تنفيذ إجراءات المراجعة على عينات مختارة يتم فحصها من أجل جمع الأدلة التي يرغب المراجع في الحصول عليها لإبداء رأيه على القوائم المالية التي تعرض عليه.

وهنالك أسلوبان متبعان في اختيار العينة : الأول حكمي أو شخصي يعتمد على خبرة المراجع وتقديره، والثاني يعتمد على قوانين الاحتمالات ، يمكن تطبيق الأسلوب الأول في المنشآت الصغيرة، والثاني في المنشآت الكبيرة، ويعتبر الأسلوب الثاني هو الأسلوب الأكثر علمية وموثوقيه في نظر المراجعين لاعتماده على قوانين علميه سواء في اختيار العينة أو في تقويم نتائجها ، ولخلوصه من التحيزات سواء التحيزات الشخصية أو التحيزات الخاصة بتمثيل مفردات المجتمع في العينة وحصولها على فرص متساوية للدخول في العينة.

يمكن تقسيم أغراض المعاينات الإحصائية بالنسبة للمراجعة إلى قسمين:

القسم الأول: يتصل بعمليات التحقق من أخطاء الرقابة الداخلية ، ويمكن أن يشار إلى:

أ- معاينة الصفات.

ب- معاينة الاكتشاف.

ج- معاينة المتغيرات.

القسم الثاني: يتعلق بالأرصدة وتفاصيل العمليات.

يتم اختيار العينة الإحصائية بطرق عدة منها :

أ- الاختيار العشوائي.

ب- الاختيار المنظم.

ج- أساليب أخرى.

وتعتمد إجراءات الفحص للعينات المختارة في ضوء مستوى الثقة الذي حدده المراجع وفترة الدقة والخطر المقبول. ففي مستوى الثقة يحدد المراجع حجم الأدلة التي يريد جمعها كأساس لبناء رأيه المهني حول القوائم المالية التي يقوم بتدقيقها ، أما فترة الدقة فإنها تقيس أقصي فرق محتمل بين تقدير الخطأ للعينة والخطأ الحقيقي غير المعروف ويتم التعبير عنها في شكل مدى زائد ناقص ، وبالنسبة للخطر المقبول فإنه يمثل الأخطاء التي لا يترتب على وجودها تأثير جوهري على القوائم المالية أو رأي المراجع.

أسئلة التقويم الذاتي :

أجب عن جميع الأسئلة:

1. اذكر سلبيات المدخل التحكمي في التدقيق الاختباري
2. ما إيجابيات المدخل الإحصائي؟
3. ما اختيارات التدقيق المعتمدة على العينة الاستكشافية؟
4. قارن بين مخاطر القبول والرفض.

4. إجابات التدريبات:

ج1- سلبيات المدخل التحكمي في التدقيق الاختباري :

1. ليس لدى المراجع تقدير كمي للمخاطر التي يتحملها.
2. ليس لدى المراجع طريقة موضوعية ومنظمة وقابلة للتحقيق لتحديد حجم العينة أو لإثبات أن العينة المختارة كانت كافية.
3. ليس لدى المراجع طريقة موضوعية لتقدير آثار الأخطاء التي قد يجدها.
4. ليس لدى المراجع ما يؤكد أن العينة التي اختارها كانت غير منحازة.
5. في بعض المعاينات الحكمية عندما يتم اختبار عمليات فترة معينة للاختيار، فليس لدى المراجع ما يؤكد أن الفترة المختارة تمثل السنة كلها.

ج2- إيجابيات المدخل الإحصائي

1. يقدم نتائج موضوعية يمكن الدفاع عنها بالنظر لاعتماده على العينات الإحصائية الموضوعية غير المتحيزة واستناد نتائجه إلى قوانين نظرية الاحتمالات.
2. يسمح بتقدير أخطار المعاينة.
3. يؤدي إلى تخفيض تكلفة التدقيق.
4. يمكن جمع النتائج وتقويمها حتى لو تمت من مدققين مختلفين.
5. يقدم أساس موضوعي لتحديد حجم العينة.

جـ3-اختبارات التدقيق المعتمدة على العينة الاستكشافية :

المعاينة الاستكشافية هي نوع آخر من معاينة الصفات تستخدم للبحث عن الأخطاء الجوهرية التي يعتبر معدل تكرارها ولو كان ضئيلا جداً من الأمور التي لها أهمية كبيرة من الأمثلة:

1. عدم دقة رصيد الأوراق المالية الموجودة لدى المنشأة
2. عمليات الاحتيال
3. مدفوعات غير شرعية
4. الخروج على إجراءات الرقابة

جـ4-

مخاطر القبول غير الصحيح	مخاطر الرفض غير الصحيح
ناتج من فهم المراجع بأن نتائج فحص العينة تؤيد أن رصيد الحساب المسجل لا يحتوي على أخطاء مؤثرة في الوقت الذي يكون فيه محتوياً على أخطاء مؤثرة.	ناتج عن اعتقاد المراجع بأن نتائج فخص العينة تؤيد أن رصيد الحساب يحتوي على أخطاء مؤثرة في الوقت الذي يكون فيه غير محتوياً على أخطاء مؤثرة.

5. مسرد المصطلحات:

تحقيق بالعينة: استخدام أساليب الاختبار بالعينة للحصول على أدلة مراجعة.

الحد الأعلى للدقة: مستوى الأخطاء الجائزة في المجتمع محل الاختبار عند مستوى معين للخطر.

الخطر المعروف: هو الخطأ الذي تم اكتشافه وتقييمه.

خطأ مقبول: الحد الأقصى للخطأ الذي يمكن للمراجع أن يقبله في اختبار مراجعة معين.

عينة الاكتشاف: أحد أشكال العينة يهدف – عند مستوى معين من الثقة- إلى اكتشاف حالة واحدة من الخطأ إذا تجاوز التكرار الفعلي للأخطاء معدلاً معيناً.

عينة مقسمة إلى طبقات: عينة مأخوذة من مجتمع تم تقسيمه إلى قطاعات لها صفات متماثلة.

مجتمع: مجموع البنود المطلوب التوصل إلى استنتاج بشأنها على أساس العينة.

معامل حجم العينة: معامل محسوب إحصائيّا لحساب حجم العينة مع أخذ أهداف الخطر والدقة في الاعتبار.

وحدة العينة: عنصر في المجتمع يتم قياس خصائصه لتقييم خصائص المجتمع بأكمله.

مخاطر المعاينة: تنشأ مخاطر المعاينة من إمكانية اختلاف استنتاجات المراجع المبنية على العينة عن استنتاجاته التي سيصل إليها في حالة خضوع المجتمع بكامله لنفس إجراءات المراجعة.

مخاطر عدم المعاينة: تبرز مخاطر عدم المعاينة بسبب كون معظم أدلة الإثبات مقنعة، وليست حاسمة، وأن المراجع قد يستخدم إجراءات غير مناسبة، أو قد يسيءُ تفسير دليل ما، ولذلك يعجز عن التعرف على الخطأ.

6.المراجع:

1. طارق عبد العال حماد موسوعة معايير المراجعة، المجلد الثاني، مرجع سابق.
2. الأساليب الكمية والإحصائية للأعمال المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء(2)، عمان 2003
3. يوسف محمود جربوع: مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق – عمان الوراق للنشر والتوزيع 2007
4. مصطفى عيسى خضير ، مرجع سابق
5. أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الزرقاء عمان ط 1999 حسين القاضي وحسن دحدوح.
6. خلف عبد الله الوردات: التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع عمان ط 2006
7. داود يوسف صبح: دليل التدقيق الداخلي، اتحاد المصاريف العربية 2007
8. خالد أمين عبد الله: تدقيق الحسابات، معهد الدراسات المصرفية 1988
9. أحمد نور: مراجعة الحسابات، الإسكندرية مؤسسة الجامعة 1987

جدول (1)

عوامل الحد الأعلى ، انحرافات أو بيانات كاذبة في العينة

(انحرافات أو بيانات كاذبة مكافئة

المصدر: طارق عبد العال موسوعة معايير المراجعة

انحرافات أو بيانات في العينة	الثقة (أحادية الجانب)						
	75	80	90	95	97.5	99.0	99.5
0	1.39	1.61	2.31	3	3.69	4.61	5.30
1	2.70	3	3.89	4.75	5.58	6.64	7.43
2	3.93	4.28	5.33	6.30	7.23	8.14	9.28
3	5.11	5 .52	6.69	7.76	8.77	10.05	10.98
4	6.28	6.73	8.00	9.16	10.25	11.61	12.60
5	7.43	7.91	9.28	10.52	11.67	13.11	14.15
6	8056	9.08	10.54	11.85	13.06	14.58	15.66
7	9.69	10.24	11.78	13.15	14.43	16.00	17.14
8	10.81	11.38	13.00	14.44	15077	17.41	18.58
9	11.92	12.52	14.21	15.71	17.09	18.79	20.00
10	13.02	13.66	15.41	16.97	18.40	20.15	21.40
11	14.13	14.78	16.60	18.21	19.69	21.50	22.78
12	15.220	15.90	17.79	19.45	20.97	22.83	24.15
13	16.32	17.02	18.96	20.67	22.24	24.14	25.50
14	17.40	18.13	20.13	21.89	23.49	25.45	26.84
15	18.49	19.24	21.30	23.10	24.75	26.75	28.17
16	19.58	20.34	22.46	24.31	25.99	28.04	29.49
17	20.66	21.44	23.61	25.50	27.22	29.31	30.80
18	21.74	22.54	24.76	26.70	28.45	30.59	32.10
19	22.81	23.64	25.91	26.88	29.68	31.85	33.39
20	23.89	24.73	27.05	29.07	30.89	33.11	34.67
21	24.96	25.82	28.19	30.25	32.11	34.36	35.95
22	26.03	26.91	29.33	31.42	33.31	35.61	37.22
23	27.10	28.00	30.46	32.59	34.52	36.85	38.49
24	28.17	29.09	31.59	33.76	35.72	38.08	39.75
25	29.24	30.17	32.72	34.92	36.91	39.31	41.01

تابع جدول (1) عوامل الحد الأعلى ، انحرافات أو بيانات كاذبة في العينة

(انحرافات أو بيانات كاذبة مكافئة)

انحرافات أو بيانات في العينة	الثقة (أحادية الجانب)						
	99.5	99.0	97.5	95.0	90.0	80.0	75.0
26	42.26	40.54	38.10	36.08	33.84	31.25	30.31
27	43.50	41.76	39.29	37.24	34.96	32.33	31.37
28	44.74	42.98	40.47	38.39	36.08	33.41	32.43
29	45.98	44.19	41.65	39.55	37.20	34.49	33.50
30	47.21	45.41	42.83	40.70	38.32	35.57	34.56
31	48.44	46.61	44.01	41.84	39.43	36.64	35.62
32	49.67	47.82	45.18	42.99	40.55	37.72	36.68
33	50.89	49.02	46.35	44.13	41.66	38.79	37.74
34	52.11	50.22	47.52	45.27	42.77	39.86	38.79
35	53.33	51.41	48.68	46.41	43.88	40.93	39.85
36	54.54	52.61	49.84	47.55	44.98	42.00	40.91
37	55.75	53.80	51.00	48.68	46.09	43.07	41.96
38	56.96	54.98	52.16	49.81	47.19	44.14	43.02
39	58.17	56.17	53.32	50.94	48.29	45.21	44.07
40	59.37	57.35	54.47	52.07	49.39	46.27	45.12
41	60.57	58.53	55.63	53.20	50.49	47.34	46.18
42	61.77	59.71	56.78	54.33	51.59	48.40	47.23
43	62.96	60.89	57.93	55.45	52.69	49.47	48.28
44	64.15	62.06	59.07	56.58	53.79	50.53	49.33
45	65.35	63.24	60.22	57.70	54.88	51.59	50.38
46	66.53	64.41	61.36	58.82	55.98	52.66	51.43
47	67.72	65.58	62.51	59.94	57.07	53.72	52.48
48	68.91	66.74	63.65	61.08	58.16	54.78	53.53
49	70.09	67.91	64.79	62.18	59.25	55.84	54.58
50	71.27	69.07	65.92	63.29	60.34	56.90	55.62

جدول(2)

عوامل الحد الأعلى ، انحرافات أو بيانات كاذبة في العينة

(انحرافات أو بيانات كاذبة مكافئة)

المصدر: طارق عبد العال موسوعة معايير المراجعة

انحرافات أو بيانات في العينة	الثقة (أحادية الجانب)						
	75.0	80.0	90.0	95.0	97.5	99.0	99.5
0	0	0	0	0	0	0	0
1	29.	22.	11.	5.	3.	1.	1.
2	96.	82.	53.	. 35	24.	14.	10.
3	1.72	1.53	1.10	81.	61.	43.	33.
4	2.53	2.29	1.74	1.36	1.08	82	67.
5	3.36	3.08	2.43	1.97	1.62	1.27	1.07
6	4.21	3.90	3.15	2.61	2.20	1.78	1.53
7	5.08	4.75	3.89	3.28	2.81	2.33	2.03
8	5.95	5.57	4.65	3.98	3.45	2.90	2.57
9	6.83	6.42	5.43	4.69	4.11	3.50	3.13
10	7.72	7.28	6.22	5.42	4.79	4.13	3.71
11	8.61	8.15	7.02	6.16	5.49	4.77	4.32
12	9.51	9.03	7.82	6.92	6.20	5.42	4.94
13	10.42	9.91	8.64	7.68	6.62	6.09	5.58
14	11.32	10.79	9.46	8.46	7.65	6.78	6.23
15	12.23	11.68	10.29	9.24	8.39	7.47	6.89
16	13.15	12.57	11.13	10.03	9.14	8.18	7.56
17	14.06	13.46	11.97	10.83	9.90	8.89	8.25
18	14.98	14.36	12.82	11.63	10.66	9.61	8.94
19	15.90	15.26	13.67	12.44	11.43	10.34	9.64
20	16.83	16.17	14.52	13.25	12.21	11.08	10.35
21	17.75	17.07	15.38	14.07	12.99	11.82	11.06
22	18.68	17.98	16.24	14.89	13.78	12.57	11.79
23	19.60	18.89	17.10	15.71	14.58	13.32	12.52
24	20.53	19.81	17.97	16.54	15.37	14.08	13.25
25	21.47	20.72	18.84	17.38	16.17	14.85	13.99

تابع جدول (2) عوامل الحد الأعلى ، انحرافات أو بيانات كاذبة في العينة

(انحرافات أو بيانات كاذبة مكافئة)

انحرافات أو بيانات في العينة	الثقة (أحادية الجانب)						
	99.5	99.0	97.5	95.0	90.0	80.0	75.0
26	14.74	15.62	16.98	18.21	19.71	21.64	22.40
27	15.49	16.39	17.79	19.05	20.59	22.55	23.33
28	16.24	17.17	18.60	19.90	21.46	23.47	24.27
29	17.00	17.95	19.42	20.74	22.34	24.39	25.20
30	17.76	18.74	20.24	21.59	23.22	25.32	26.14
31	18.53	19.53	21.06	22.44	24.11	26.24	27.08
32	19.30	20.32	21.88	23.29	24.99	27.16	28.02
33	20.07	21.12	22.71	24.15	25.88	28.09	28.96
34	20.85	21.91	23.54	25.01	26.77	29.02	29.90
35	21.63	22.72	24.37	25.86	27.66	29.94	30.84
36	22.42	23.52	25.21	26.73	28.55	30.87	31.79
37	23.20	24.33	26.05	27.59	29.44	31.80	32.73
38	23.99	25.14	26.98	28.45	30.34	32.73	33.68
39	24.79	25.95	27.73	29.32	31.24	33.67	34.62
40	25.58	26.77	28.57	30.19	32.13	34.60	35.57
41	26.38	27.58	29.42	31.06	33.03	35.53	36.51
42	27.18	28.40	30.26	31.93	33.93	36.47	37.46
43	27.98	29.22	31.11	32.81	34.84	37.40	38.41
44	28.79	30.05	31.97	33.68	35.74	38.34	39.36
45	29.59	30.87	32.82	34.56	36.64	39.27	40.31
46	30.40	31.70	33.87	35.44	37.55	40.21	41.28
47	31.21	32.53	34.53	36.31	38.45	41.15	42.21
48	32.03	33.38	35.39	37.20	39.36	42.09	34.16
49	32.84	34.19	36.25	38.08	40.27	43.03	44.11
50	33.86	35.03	37.11	38.96	41.17	43.97	45.06

جدول (3)

حجم العينة العشوائية المناسب لتقدير الخطأ الموجود في المجتمع كنسبة مئوية

مستوى الثقة 95٪ **الحد الأقصى لمعدل الخطأ المتوقع 5٪**

حجم المجتمع	حجم العينة العشوائي الملائم لحدود الثقة التالية				
	٪51 ±	± ٪51 1 2	± ٪2	± ٪ 2 1 2	± ٪3
100	95	89	83	75	68
200	181	162	141	121	103
300	259	221	184	131	124
400	230	271	217	173	138
500	296	314	244	189	148
600	456	351	265	202	156
700	512	383	283	212	162
800	563	411	298	220	167
900	611	436	311	227	171
1000	655	458	322	233	174
1250	754	504	344	245	181
1500	838	540	361	253	185
1750	911	570	374	259	188
2000	974	594	384	264	191
2250	1030	614	392	268	193
2500	1080	631	399	271	195

المصدر:

G. Brown and L.L rance . sampling for Estimating Error rate or other Proportions university California press Berkeley 1961

تابع جدول(3)

حجم المجتمع	حجم العينة العشوائي الملائم لحدود الثقة التالية				
	± ٪51	± ٪51 1 2	± ٪2	± ٪ 2 1 2	± ٪3
3000	1163	659	410	276	197
3500	1232	680	418	280	199
4000	1288	697	425	283	201
4500	1336	711	430	285	202
5000	1377	722	434	287	203
6000	1443	740	440	289	204
7000	1495	754	445	291	205
8000	1536	764	448	293	206
9000	1569	772	451	294	206
10000	1597	779	453	295	207
15000	1687	800	460	298	208
20000	1735	810	464	299	209
25000	1766	817	466	300	209
50000	1830	830	471	302	210
100000	1865	837	473	303	211
أكثر 100000	1897	844	475	304	211

جدول(4)

يوضح أحجام العينات الضرورية لتحقيق الثقة المحددة في اكتشاف خطأ واحد في ضوء النسب المحددة للخطأ في المجتمع

المجتمع (5000)

معدل أو نسبة الخطأ	حجم العينة الملائم في ظل حدود الثقة التالية					
	٪50	٪75	٪90	٪95	٪99	٪99.9
٪0.5	137	270	440	565	842	1208
٪1	9	137	226	291	440	646
٪2	35	69	114	148	226	334
٪3	24	46	77	99	152	226
٪4	18	35	58	75	114	170
٪5	14	28	46	60	92	137
٪10	7	14	23	30	46	69
٪25	3	6	10	12	19	28
٪50	2	3	5	6	10	14

المصدر:

G. Brown and M j Draper Editing financial Data for Management purposes

The Controller April 1962 P: 156

الوحدة التاسعة

9

المراجعة الإدارية

محتويات الوحدة

الموضـــــــوع	الصفحة
1 . مقدمة	**256**
1.1 تمهيد	256
2.1 أهداف الوحدة	257
2. مفهوم المراجعة الإدارية وأهميته	**257**
1.2 الأهمية	257
2.2 مفهوم المراجعة الإدارية	257
3. مهام المراجعة الإدارية	**259**
1.3 مراجعة السياسات الإدارية	259
2.3 مراقبة تنفيذ الخطة	259
4. أهداف المراجعة التحليلية	**263**
5. اختلاف المراجعة التحليلية عن المراجعة الإدارية	**266**
1.5الأهمية النسبية	266
2.5 كيفية إجراء الفحص التحليلي	267
6.أهداف المراجعة الإدارية	**269**
1.6 الأهداف الرئيسة	269
2.6 الأهداف الفرعية	269
7.الفرق بين المراجعة المالية والمراجعة الإدارية وخدمات الاستشارات الإدارية	**271**
1.7 الفرق بين المراجعة المالية والمراجعة الإدارية	271
2.7 اختلاف المراجعة الإدارية عن خدمات الاستشارات	272
8. معايير ممارسة الخدمات الإدارية الاستشارية	**274**
1.8 مجموعة المعايير العامة	274
2.8 المعايير الفنية	275
9. معايير أداء المراجعة الإدارية	**277**
1.9 مجموعة المعايير العامة	277
2.9 مجموعة معايير العمل الميدانى	279
3.9 مجموعة معايير إعداد التقرير	281
10.التقرير الختامي	**283**
1.10 الانتقادات الموجهه إلى المعايير	283
2.10 مراعاة اختلاف الظروف البيئية	283
11. الخلاصة	**285**
12. لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية	**286**
13. إجابات التدريبات	**286**
14. مسرد مصطلحات	**287**
15. المراجع	**288**

1. المقدمة:

1.1 تمهيد :

عزيزي الدارس، مرحباً بك إلى هذه الوحدة !

قد تظن أننا نكرر عليك بعض المعلومات، لأننا تناولنا فيما سبق الرقابة الإدارية والمراجعة الداخلية، فلاشك أن كلاً منهما له دوره ومهام المحددة.

حاول أن تتذكر وتسترجع كل ما مر بك في الوحدات السابقة، وأن ترجع لها إذا صعبت عليك الآن، هل وضح لك الأمر!

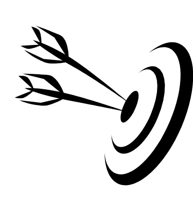
تتميز البيئية التي تمارس فيها المشروعات الاقتصادية أنشطتها الحالية بدرجة كبيرة من التعقيد، وعلى مستوى القطاع الخاص تتخذ إدارة هذه المشروعات يوميّاً العديد من القرارات التي تتعلق بالشراء والبيع والانتاج والتسويق والتخزين والاستثمار والتمويل، الأمر الذى يستلزم من إدارة هذه المشروعات ضرورة توفير كافة المعلومات عن هذه الانشطة، فضلاً عن المعلومات التفصيلية عن مواردها والتزاماتها، وذلك لمساعدة الإدارة في تقديم المعلومات الملائمة والصادقة عن أوجه نشاط الإدارة إلى المستثمرين والموردين والأطراف الأخرى التي يعتمد عليها هؤلاء في اتخاذ قراراتهم .

وفي المشروعات الاقتصادية التي يملكها القطاع العام يقرر المسؤولون عن هذا القطاع أنّ شركات قطاع الأعمال المملوكة للدولة تتبع السياسات المحددة لها، أو أنّ إدارة هذه الوحدات تزاول كافة أوجه نشاطها بكفاءة وفاعلية، ومراجعة تلك السياسات المسؤوليات هي مهمة المراجعة الادارية.(Managerial Audit) .

2.1 أهداف الوحدة :

عزيزي الدارس، سيكون الطالب بعد الانتهاء من دراسة هذه الوحدة يُتوقع أن تكون قادراً على أنْ:

1. تحدد مفهوم وأهمية المراجعة الإدارية.
2. توضح مهام المراجعة الإدارية.
3. تتعرف على المراجعة التحليلية وتحدد أهدافها.
4. تبين الفرق بين المراجعة التحليلية والمراجعة الإدارية.
5. تشرح معاني الأهداف الرئيسة والأهداف الفرعية للمراجعة الإدارية.
6. تميز بين المراجعة المالية والمراجعة الإدارية.
7. توضح مجموعة المعايير العامة والمعايير الفنية.



2 . مفهوم المراجعة الإدارية وأهميتها:

1.2 الأهمية

اتجه الفكر المحاسبي منذ أوائل سبعينيات القرن العشرين إلى الاهتمام بالمراجعة الإدارية Managerial Audit كمجال جديد فى الفكر المحاسبي حظي باهتمام المنظمات المهنية والمراجعين والكتاب والباحثين بسبب الظروف والمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المحيطة بمنظمات الأعمال ، فضلاً عن كبر حجم المشروعات الاقتصادية على اختلاف أهدافها وتعدد عملياتها وتعقدها، وانفصال الملكية عن الإدارة والرغبة في الحكم على فاعلية إدارة هذه المشروعات وكفاءتها على كافة مستوياتها في الاستخدام الأمثل لمواردها المتاحة في تحقيق أهدافها المنشودة.

2.2 مفهوم المراجعة الإدارية

لم يتفق الكتاب والباحثون والمنظمات المهنية علي تعريف محدد للمراجعة الإدارية ، فبينما يرى بعضُ أن اصطلاح المراجعة الإدارية تمّ استخدامه على نطاق واسع، وتعددت رؤى الكتاب والباحثين حولها بسبب اختلاف وجهات النظر التي ينظر من خلالها هؤلاء إلى

المراجعة الإدارية ، حيث أطلق عليها البعض المراجعة الإدارية Managerial Audit وأطلق عليها البعض الآخر مراجعة العمليات Operational ، كما أطلق على مراجعة النظم System Audit ومراجعة الإدارة Management Audit، مراجعة الأداء Perfomance Audit والمراجعة التحليلية Analytical Audit كما عرّفها بعضهم بأنها تقديم لأنشطة منظمات الأعمال المعروفة ما إذا كانت مواردها المتاحة تستغل بكفاءة وفاعلية نحو تحقيق الأهداف المنشودة وفقاً لمجموعة من المعايير المحددة، كما يرى البعض أن المراجعة الإدارية هي الفحص المنظم لكفاءة أنشطة المشروع ومستوياته، ويعرفها آخرون بأنها " أداة تختبر وتفحص بصوره بناءة الهيكل التنظيمى للمشروع ، وفروعه أو أقسامه أو الإدارات داخل الهيكل التنظيمي نفسه"، ويشمل الفحصُ والاختبارُ الخططَ الموضوعة، وما تحققه من أهداف وطرق وأساليب تنفيذ العمليات، واستخدام الموارد البشرية والمادية، وذلك بقصد ترشيد قرارات الإدارة عن طريق كشف نواحي القصور، وما يترتب عليها من أخطاء فى العناصر محل الفحص، ثم اقتراح الإجراءات التصحيحية المناسبة التى يمكن القيام بها بشكل يساعد الإدارة على أداء مسئولياتها بكفاءة وفاعلية.

ومن جانبنا نرى أن هذا التعريف يقدم تحليلاً شاملاً لطبيعة المراجعة الإدارية، حيث تشمل مراجعة كل الخطط والسياسات والنظم والإجراءات التى تمكن المراجع من الحكم على كفاءة وفاعلية الإدارة على كافة المستويات، كما أن هذا التعريف يتفق مع تعريف معهد الإدارة البريطاني للمراجعة الإدارية الذي عرفها بأنها :

هى عملية تقويم منظم ومستقل وموجّه للمستقبل تتم بواسطة المراجع الداخلي للأنشطة التنظيمية التي تخضع لرقابة المستويات الإدارية العليا والوسطى والدنيا بغرض تطوير ربحية المنشأة وتحقيق الأهداف التنظيمية الأخرى، والأهداف الاجتماعية وتنمية قدرات العاملين، ويتم تحديد المجالات التي يمكن تطوير الفعالية والكفاءة الاقتصادية بها. وتقويم التوصيات التي تساعد تحقيق هذا التطوير ، ويشمل قياس الفعالية كُلاً من تقويم الالتزام بالسياسات التشغيلية بالمنشأة وتقويم نظام الرقابة الإدارية من حيث وجوده وكفايته والالتزام به وعملية اتخاذ القرارات من حيث وجودها والالتزام بها ، ومدى ملاءمتها لتحقيق أهداف المنشأة

؟

أسئلة التقويم الذاتي :

1. بين أهمية المراجعة الإدارية للمنشآت.
2. اشرح مفهوم المراجعة الإدارية.
3. اذكر تعريف معهد الإدارة البريطاني للمراجعة الإدارية.

3. مهام المراجعة الإدارية:

في رأينا أن المراجعة الإدارية لا تقتصر على مراجعة التشغيل التي تتم بواسطة المراجع الداخلي، بل يتسع مجالها لتشمل بالإضافة إلى مراجعة التشغيل إلى ما يلي:

1.3 مراجعة السياسات الإدارية

تشمل مراجعة السياسات التى اتخذتها الإدارة، وكذلك مراجعة الخطط والأهداف ومراجعة الهيكل التنظيمي، ومراجعة طرق ووسائل الرقابة، ومراجعة وتقويم أداء الموارد المادية والبشرية ، ومراجعة المقاييس الكمية والنوعية فضلاً عن مراجعة طرق التشغيل ووسائله، حيث يتسع نطاق المراجعة الإدارية ليشمل مراجعة سياسات الإنتاج وسياسات التسويق ومراجعة سياسات التمويل وسياسات الاستثمار وسياسات توزيع الأرباح ... الخ.

2.3 مراقبة تنفيذ الخطة

وفى هذا الشأن يرى الأستاذ الدكتور أحمد نور أن المعايير التي تفرضها البيئة وظروف الاقتصاد تستلزم ضرورة جعل مراقب الحسابات مسؤولاً عن التحقيق من تنفيذ خطة المشروع، والإشارة إلى ذلك صراحة في تقريره الذى يعده عن الفحص الذي يقوم به، كما يرى أن التخطيط الاقتصادي على مستوى المشروع يعتبر في غاية الأهمية ويعتبر أساس عملية التخطيط الاقتصادي على مستوى الدولة، ولا يمكن أن يكون هناك تخطيط دون متابعة وبحث مدة تنفيذ الخطة، وأسباب عدم التنفيذ، كما يرى أن مراقب الحسابات يعتبر أفضل مَنْ يمكن أن يُعهد إليه بتلك المهمة، وقد أشارت تعليمات الجهاز المركزي للمحاسبات إلى ذلك صراحة حيث جعلت من مهام مراقب الحسابات مراجعة بيانات تقويم الأداء ومتابعة الخطة.

وحتى تكون الخطة التي يجب على المراجع متابعتها ومراجعة مدة تنفيذها معبرة عن أرقام موثوق بها ، طالبت الآراء في الولايات المتحدة الأمريكية بضرورة قيام المراجع بمراجعة توقعات الإدارة وخططها المستقبلية، ويرى هنا بعضهم أن مقارنة النتائج الفعلية بتلك الخطة المعتمدة يكون أكثر جدوى إذا استخدمت بعض الأساليب التحليلية لمقارنة الانحرافات بين ما هو مخطط وما تم تنفيذه بالفعل، وتعتبر مراجعة الخطة التي تعدها منظمات الأعمال بواسطة جهة خارجية تتمتع بالاستقلال والكفاءة من الأمور المهمة للوصول إلى الأهداف المنشود تحقيقها، كما يرى أن ترك تحديد الخطة والتوقعات المستقبلية لإدارة المنظمة بالكامل دون مراجعة فنية يجعل إدارة هذه المنظمات تلجأ إلى تحقيق تلك التوقعات حتى تقارن الأرقام بالفعلية المحققة بأرقام أقل من الموضوعة في الخطة، وبالتالى تبدو إدارة المنظمة في صورة أفضل عند متابعة تنفيذ الخطة كما أن رغبة الإدارة في جذب الاستثمارات قد يجعلها تلجأ إلى المغالاة في توقعاتها . ومن ثم فإن مراجعة توقعات وتقديرات الإدارة بواسطة جهة فنية يجعل إدارة منظمات الأعمال تتوخى الحرص والدقة في وضع الخطط ، الأمر الذي يترتب عليه ايجاد فاعلية اجراءات التخطيط القصير الأجل والطويل الأجل .



تدريب (1)

المراجعة الإدارية لا تقتصر على مراجعة التشغيل فقط... ناقش..

ونتفق مع الأستاذ الدكتور أحمد نور في أن هذا النوع من المراجعة الذي يركز اهتمامه على ضرورة مراجعة الخطة قبل البدء في تنفيذها يجب أن يكون من مهام مراجع الحسابات، الذى يجب أن يكون على درجة عالية من الإلمام بطبيعة وإجراءات التخطيط قصير الأجل وطويل الأجل، وأن يكون على دراية تامة بالأساليب والاتجاهات الحديثة في التخطيط ودراسات الجدوى لمختلف القرارات على مستوى المنظمة، أو على مستوى الدولة بصفة عامة، هذه الأمور تستلزم وجود مجال جديد من مجالات المراجعة يسمى المراجعة الإدارية أو المراجعة الاقتصادية أو مراجعة البرامج والعمليات يكون هدفه مراجعة خطط منظمات الأعمال على اختلاف أنواعها قبل اعتمادها والبدء في تنفيذها . وحتى يحقق هذا النوع من المراجعة أهدافه يجب أن يحكم عمل المراجعة مجموعة من المعايير الأساسية أهمها

الاستقلال والحياد والخبرة والتأهيل العملي والمهني وبذل العناية المهنية الملائمة، وغيرها من المعايير الخاصة بمراجعة الخطة من تقويم كفاءة وفاعلية المنظمة وعلى المستوى القومي تمكن من توفير بيانات سليمة للدولة عن خطط المشروعات المختلفة في مجال الإنتاج، وفي مجال الاستثمار الأمر الذى يمكنها من وضع خططها والتحرك نحو رفع وتوجيه الاقتصادي القومي، وهذا يستلزم بطبيعة الحال أن يوضح المراجع في تقريره ما تمّ إنجازه من الخطة وأسباب عدم التنفيذ والمسؤول عن عدم التنفيذ ، كما يجب أن يفرق المراجع عند تحليله لهذه الانحرافات بين الانحرافات التي تخضع لرقابة منظمات الأعمال وتلك المخالفات التي لاتخضع لرقابة هذه المنظمات ، كما يجب أن يوضح في تقريره الآثار الناشئة عن عدم تنفيذ الخطة. ويساعد توفير مثل هذه البيانات على جعل الجهات التي تقع عليها مسؤولية الإشراف على الاقتصاد القومي على بينة من التكاليف المترتبة علي ما اتخذته من قرارات عاقت المشروعات المختلفة عن تحقيق أهدافها.

والمراجعة الإدارية على هذا النحو تختلف عن مراجعة التشغيل التي تطلع بمهامها إدارة المراجعة الداخلية ، حيث يقوم بالمراجعة الإدارية مراجع خارجي (مراجعين) مستقلين لاتربطهم بإدارة المنشأة رابطة التبعية لايشك في حكمهم على كفاءة الإدارة وفاعليتها .

فالمراجعة الإدارية مجال من مجالات المعرفة المهنية يهدف إلى دراسة أهداف إدارة المنشأة وفحصها وتقويم خططها وسياساتها وإجراءاتها وإمكانياتها المادية والبشرية، كما يهدف إلى تقويم أداء الإدارة الفعلي للتعرف على أوجه الضعف والقصور في كل هذه الجوانب، واقتراح الإجراءات والأساليب التي تمكن الإدارة من أداء مسؤولياتها الاقتصادية والاجتماعية بأعلى درجة من الكفاءة والفاعلية.

وتقويم أنشطة الإدارة على هذا النحو يجب أن يمارسه المراجع في إطار استقلال وحياد تام ، والمراجع الداخلي لا يمكنه التمتع بهذا الاستقلال والحياد حتى لو كان تابعاً لأعلى جهة في الإدارة ، مادام أن الإدارة تقوم بتعيينه وترقيته أو فصله لكونه موظفاً بالمنشأة يخضع لإشراف وتوجيه الإدارة ولها الحق في تعيينه وعزله وتحديد مرتبه، والمراجع الخارجي شخص محايد مستقل في عمله عن الهيئة الإدارية التي يتولى الرقابة عليها ومراجعة أعمالها وحياد المراقب الخارجي واستقلاله يعد الدعامة القوية التي تقوم عليها مهنة المحاسبة والمراجعة.

فالمراجعة ومن جانبنا نرى أنه على الرغم من هذا فإن مجال التعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في هذا المجال فسيح، فقد ترتب على كبر حجم المشروعات وتعدد عملياتها أن أصبح من المعتذر على المراجع الخارجي الإلمام بكل النواحي الفنية، أو القيام بمراجعة تفصيلية كاملة لجميع عمليات المشروع، والمراجع الداخلي يعمل في اطار بيئة المشروع ويكون أكثر إلماماً بجميع النواحي الفنية المتعددة فيه، ومن ثم فإن التعاون بينهما يؤدي إلى قياس أفضل لفاعلية الإدارة وكفاءتها.

?

أسئلة التقويم الذاتي :

1. ما رأى الاستاذ د.أحمد نور بخصوص مراقبة تنفيذ الخطة؟

4. أهداف المراجعة التحليلية:

تجدر الاشارة إلى أن المراجعة الإدارية تختلف عن المراجعة التحليلية التي تعرف على أنها دراسة تهدف إلى تحليل الاتجاهات والمؤشرات الجوهرية التي تهتم بتقرير وفحص التقلبات والبنود غير العادية حيث تتضمن :

مقارنة المعلومات المالية الحالية للشركة مع المعلومات المالية المرتبطة بفترة أو فترات سابقة، ودراسة العلاقة بين عناصر المعلومات المالية المتوقعة بغرض مطابقتها وتكيفها مع نموذج قابل للتنبؤ به تأسيساً على خبرة المنشأة ، حيث يتوقع وجود هذه العلاقة بنمط معين واستمرارها عليه، إذ لم يكن هناك تغييرات جوهرية قد أدت إلى تغييره، ومقارنة المعلومات المالية الحالية مع معلومات مالية تتعلق بالنتائج المتوقعة أو المستهدفة عن طريق الموازنات أو التنبؤات ، ومقارنة المعلومات المالية مع معلومات مالية مماثلة ترتبط بنوع الصناعة التي تعمل فيها المنشأة.

وحتى يتمكن المراجع من القيام بالمراجعة التحليلية يجب أن يتبع مجموعة من الإجراءات نص عليها المعيار رقم (12) من معايير المراجعة الدولية وأن يأخذ في الاعتبار مجموعة من العوامل هي:

أ- مدى إمكانية اعتماده على نتائجها ، حيث يعتمد على تنفيذ اجراءات المراجعة التحليلية على توقع وجود علاقة قائمة بين البيانات مالم تتوافر أحوال معرفة تحول دون وجود هذه العلاقة، يعتبر قرينة تثبت إكتمال البيانات ودقتها التي يوفرها النظام المحاسبي وتثبت دقتها وصحتها. هذا وتتوقف درجة الاعتماد على نتائج إجراءات المراجعة التحليلية على تقييم المراجع للمخاطر المتعلقة بوجود أخطاء جسيمة بغض النظر عن النتائج المتوقعة من إجراءات المراجعة التحليلية .

ب- طبيعة المؤسسة حيث تزداد على سبيل المثال فعالية إجراءات المراجعة التحليلية، إذا تم تطبيقها على المعلومات المالية الخاصة بعمليات فردية أو على معلومات خاصة بأجزاء أو أقسام من مؤسسة متنوعة بصورة أكبر ممّا لو تم تطبيقها على المعلومات المالية للمؤسسة ككل .

ج- توفُّر المعلومات سواء كانت مالية مثل الموزانات والتنبواءات، أو غير المالية مثل عدد الوحدات المنتجة أو المباعة.

د- الثقة في المعلومة المتوفرة مثل الموزانات كمؤشر لأهداف تتجه لها المؤسسة بدلاً من تقدير النتائج المتوقعة .

ه- ملاءمة المعلومات المتوافرة، إذ قد يتم إعداد الموازنات كمؤشر لأهداف تتجه لها المؤسسة بدلاً من تقدير النتائج المتوقعة.

و- مقارنة المعلومات المتوافرة، إذ قد لا يكون مقارنة المعلومات الخاصة بالمؤسسة مع معدلات الصناعة التي يعمل فيها ، وهي تنتج وتبيع بضائع متخصصة.

ز- معرفة المراجع من خلال عمليات المراجعة والتدقيق السابقة بفاعلية الضبط الداخلي وأنواع المشاكل التي اكتشفت واستدعت تعديلات محاسبيه هذا ويجدر بالذكر ان اعتماد المراجع وثقته بنتائج المراجعة التحليلية وإجراءاتها يتوقف على مجموعة من العوامل حددها المعيار رقم 12 من معايير المراجعة الدولية هي ما يلي:

- الهدف من إجراءات محددة للمراجعة التحليلية حيث تساعد هذه الإجراءات التي يتم تنفيذها في مرحلة التخطيط على طبيعة وتوقيت ونطاق اجراءات التدقيق، بينما تستعمل الإجراءات التي تتم خلال التدقيق لتعزيز القرينة التي يتم الحصول عليها من مصدر آخر
- الأهمية النسبية أو مادية العنصر بالمقارنة مع البيانات المالية ككل ، عندما تكون على سبيل المثال قيمة البضاعة كبيرة بالنسبة للمعلومات المالية، فإن المدقق (المراجع) لا يكتفي بإجراءات المراجعة التحليلية للوصول إلي نتائجه بشأن البضاعة ، بينما قد تجده في الوقت ذاته يعتمد على إجراءات المراجعة التحليلية لبعض المصاريف التي لا تعتبر قيمتها الافرادية مهمة بالمقارنة مع المعلومات المالية ككل مع غياب ما يشير إلى وجود تقلبات غير متوقعة فيها.
- إجراءات تهدف إلى تحقيق أهداف تدقيق (مراجعة) أخرى على سبيل المثال، فإن إجراءات التدقيق الأخرى التي أنجزها المراجع لفحص مدى تحصيل الذمم المدينة بمراجعة المتحصلات النقدية اللاحقة قد تعزز أو تزيل بعض الاستفسارات الناشئة من إجراءات المراجعة التحليلية عن طريق دراسة تقادم الذمم المدينة .

- دقة التنبؤ بالنتائج المتوقعة من إجراءات المراجعة التحليلية، إذ يستطيع المدقق، على سبيل المثال أن يتوقع تناسقاً في مقارنة الربح الإجمالي بين فترة وأخرى تفوق في درجة مقارنة المصاريف الاختيارية غير المحددة كالأبحاث والإعلان .
- تقييم الضبط الداخلي، فعندما يستنتج المراجع مثلاً ضعف أنظمة الضبط الداخلي على المبيعات ، فإن عليه أن يعتمد على الفحص التحليلي للعمليات والأرصدة أكثر من اعتماده على إجراءات المراجعة التحليلية للمبيعات.

أسئلة التقويم الذاتي :

؟

1. أذكر أهداف المراجعه التحلية .
2. عدد محتوى المعيار(12) من معايير المراجعة الدولية للمراجعه التحليلية.
3. اعتماد وثقة المراجع بنتائج وإجراءات المراجعة التحليلية يتوقف على مجموعة من العوامل، حددها المعيار رقم(12). اذكرها.

تدريب (2)

ميز بين المراجعة الإدارية والمراجعة التشغيلية.



5. اختلاف المراجعة التحليلية عن المراجعة الإدارية:

بناء على ما تقدم نرى أن المراجعة التحليلية تختلف عن المراجعة الإدارية، فالمراجعة التحليلية محدودة النطاق عن المراجعة الإدارية، كما أنها أسلوب فني قائم ويعتمد على مجموعة من العلاقات الاقتصادية المستقرة فى القوائم المالية التي يقوم المراجع بفحصها، فضلاً عن هذا فإن إجراءات المراجعة التحليلية تعتمد بصفة أساسية على مجموعة من الاختبارات لوقوف المراجع على معقولية وموضعية البيانات المالية وغير المالية المضمنة في القوائم المالية التي تعدها الإدارة، كما أن النتائج التي يمكن أن يتوصل إليها المراجع من خلال المراجعة التحليلية تعزز نتائج فحصه لعناصر المعلومات المالية، وتساعد في دعم معقوليتها أو عدمه، كما تساعد المراجع في اتباع إجراءات إضافية يتمكن من خلالها تحديد المجالات التي تكمن فيها مخاطر المراجعة .

جدير بالذكر أن زيادة ثقة المراجع في نتائج إجراءات المراجعة التحليلية تتوقف بصفة أساسية على عامل الأهمية النسبية للعنصر أو العناصر التي يخضعها للمراجعة والفحص التحليلي بالمقارنة مع البيانات المالية المدرجة بالقوائم المالية، فالأهمية النسبية تتوقف بشكل جوهري على بيانات القوائم المالية ، فليس من المتوقع أن يعرض المحاسب قوائم مالية متناهية الدقة، فالتقديرات والأحكام الشخصية يمكن أن تؤثر على عنصر أو عناصر معينة من عناصر القوائم المالية، وهذه التقديرات والأحكام يمكن أن تجعل بيانات القوائم المالية تختلف باختلاف هذه الأحكام والتقديرات الشخصية ، لهذا تبني الفكر المحاسبي مبدأ الأهمية النسبية principle of Meteriality الذى يشير إلى أن المحاسب عند اتخاذه قراراً معيناً يتعلق بعملية محاسبية، يجب أن يعطي عناية أكثر لتلك الأمور التي تؤثر بشكل جوهري على بيانات القوائم المالية ، وبناء على هذا فإن المراجع عليه أن يتحقق إذا ما كانت النتائج المعد عنها التقرير داخل حدود المدى المقبول، لهذا فإن المحاسبة حتى الآن قد فشلت في تحديد معيار دقيق للأهمية النسبية في حالة اتخاذ قرار معين.

1.5 الأهمية النسبية

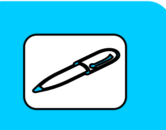
بصفة عامة يكون العنصر مُهمّاً من وجهة نظر المحاسب إذا سبب الخطأ منه أو تجاهله تغييرات في قرار الشخص الراشد الذي يعتمد على المعلومات الواردة في القوائم المالية ، كما يجب على المراجع أن يقدر أهمية العنصر النسبية من خلال حساب نسبة رصيد العنصر

إلى إجمالي الأصول أو صافي الدخل مثلاً، وتستخدم أساليب الفحص والمراجعة التحليلية والانتقادية عادة معاً للمساعدة في اكتشاف الأحداث غير العادية أو العلاقات غير العادية بالبيانات المسجلة في السجلات ودفاتر المنشأة ويطلق البعض عليها الفحص الانتقادي (التدقيق والتمحيص)، قد يتطلب برنامج المراجعة من المراجع ضرورة تدقيق الأرصدة غير العادية والكبيرة لحسابات العملاء بدفاتر أستاذ مساعد العملاء، وتتبع هذه الأرصدة وهذا الفحص الانتقادي على الرغم من أنه يمثل دليل إثبات مباشر لكنه في الغالب يلفت نظر المراجع واهتمامه إلى تلك الأمور غير العادية، والتي تتطلب إجراءات مراجعة أخرى كالاستفسار والفحص المستندي .

2.5 كيفية إجراء الفحص التحليلي

الفحص التحليلي (المراجعة التحليلية) يوفر الدليل على العلاقات غير العادية ببيانات العميل، حيث يهدف كما هو الحال في الفحص الانتقادي إلى لفت نظر المراجع إلى تلك الأمور غير العادية التي قد تتطلب وجود مزيد من أدلة الإثبات . وتستخدم اساليب الفحص التحليلي في مراحل التخطيط لعمليات المراجعة المالية (المراجعة التقليدية) لتحديد العناصر غير العادية التي تتطلب عناية خاصة من المراجع خلال جمعه لأدلة الإثبات، كما أن الفحص التحليلي (المراجعة التحليلية) يمكن أن يعتمد عليه المراجع كاختبار أساس أثناء الفحص الميداني في المراجعة المالية، وفي نهاية مرحلة جمع أدلة الإثبات وذلك لتوفير تدعيم موثوق فيه لأرصدة القوائم المالية، ونظراً لإتباع نظرية القيد المزدوج في إثبات العمليات المالية، فإن العلاقات التبادلية تكون موجودة بين البيانات المسجلة بدفاتر العميل، لهذا فإن الخطأ في حساب معين سوف يترتب عليه بالضرورة خطأ في حساب آخر، على سبيل المثال يلاحظ أن المغالاة في تحديد قيمة المخزون السلعى آخر المدة سوف يؤدي بالضرورة إلى انخفاض تكلفة البضاعة المباعة، وبالتالي يؤدي إلى المغالاة في رقم صافي الدخل، وهناك عناصر أخرى بالإضافة إلى هذا يمكن أن توضح تلك العلاقات المنطقية لهذا فإن المراجع الخارجي، ومن خلال الفحص التحليلى يمكن أن يدرك مثل هذه العلاقات، ومن بين هذه العلاقات المتداخلة في البيانات المثبتة السجلات (المبيعات – حسابات العملاء) ، (النقدية – حسابات المدينين) (أوراق القبض – إيراد الفوائد) (حسابات المدينين – الديون المعدومة) ، (الاستثمارات – إيرادات الاستثمارات) ، (المخزون – تكلفة المبيعات) ، (الأصول الثابتة – أقساط الإهلاك) ، (حسابات الدائنين – المخزون والمشتريات) ، (صافي الدخل – ضرائب الدخل المدفوعة –

وضرائب الدخل المستحقة)، وعلى هذا النحو يمكن للمراجع الخارجي أن يقف من خلال المراجعة التحليلية لمثل هذه العلاقات.



تدريب (3)

وضح الفرق بين المراجع المالي والمراجع الإداري.

بناء على ما تقدم تختلف المراجعة التحليلية عن المراجعة الإدارية، كما سبق أن أوضحنا، نظراً لأن الأخيرة مجال مهني يقوم به المراجع الخارجي ليشمل نطاق فحصه مجالات أوسع، حيث يتسع نطاق فحصه في المراجعة الإدارية ليشمل جميع مستويات الإدارة وهيكلها التنظيمي وخططها الموضوعية وأساليب تنفيذها للتعرف على أوجه القوة والضعف في وظائف الإدارة، حيث تمثل المراجعة الإدارية مراجعة وظيفة الإنتاج ومراجعة وظيفة التسويق ، ومراجعة وظيفة الإدارة المالية للتعرف على مدى قدرة الإدارة على سداد التزاماتها ، وتحديد نسب السيولة، ونسب الربحية التي توضح معدل العائد على حق الملكية، وتوضح نسب ربحية رأس المال العامل، ونسبة تغطية الأرباح للفوائد ومعدل العائد على الاستثمار ، فضلاً عن هذا يتسع نطاق المراجعة الإدارية ليشمل مراجعة وظيفة الشراء والتخزين ومراجع وظيفة إدارة الأفراد ، ومراجعة وظيفة العلاقات العامة .

فضلاً عن هذا تطلع المراجعة الإدارية بقياس كفاءة وفاعلية الأداء الإداري للمنشأة من خلال مجموعة من المقاييس والمؤشرات للوقوف على مدى نجاح الإدارة في تحقيق الأهداف والسياسات واقتراح الإجراءات التصحيحية التي تمكن الإدارة من القيام بمسئولياتها الاقتصادية والاجتماعية.

أسئلة التقويم الذاتي :

؟

1. أذكر فى نقاط الاختلاف بين المراجعة التحليلية والمراجعة الادارية.
2. عرف معنى الأهمية النسبية أو الفحص الانتقادى.
3. حدد العلاقة بين إجزاء الفحص التحليلي وعملية جمع أدلة الاثبات.

6. أهداف المراجعة الإدارية:

وفقاً لما تقدم تسعى المراجعة الإدارية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الرئيسة ومجموعة من الأهداف الفرعية يمكن ذكرها على النحو التالي:

1.6 الأهداف الرئيسة

- تقويم أداء الهيكل التنظيمي للمنشأة بمستوياتها المختلفة .
- فحص الخطط والسياسات التي وضعتها الإدارة واختيارها ، والتعرف على أهداف تنفيذ هذه الخطط والسياسات وطرقها وأساليبها.
- قياس كفاءة الأداء الاداري للمنشأة وفاعليته من خلال مجموعة من المقاييس والمؤشرات للتعرف على مدى نجاح الإدارة في تحقيق الأهداف والسياسات.
- إبداء رأي فني محايد يستند على مجموعة من أدلة وقرائن الاثبات عن مدى استخدام إدارة المنشأة لمواردها على الوجه الأمثل .

2.6 الأهداف الفرعية

1. رفع الكفاءة الإدارية للمنشأة عن طريق ترشيد القرارات الإدارية من خلال مراجعة المعلومات المالية المرتبطة بالتشغيل ومراجعة المعلومات المالية وغير المالية الخاصة بسياسات الإنتاج والتسويق والتمويل والاستثمار والأفراد وسياسات توزيع الأرباح .
2. تقويم أداء العاملين في المستويات الإدارية المختلفة من خلال مقارنة معدلات الأداء الواجب تحقيقها بالأداء الفعلي للمهام التي تم أداؤها في كل هذه المستويات .

3. مساعدة الإدارة في تقويم طرق الرقابة ووسائلها بقصد تحقيق أكبر كفاية انتاجية وإدارية ممكنة على كافة المستويات الإدارية.

?

أسئلة التقويم الذاتي :

1. اذكر الأهداف الرئيسة للمراجعة الإدارية.
2. هنالك ثلاثة أهداف فرعية للمراجعه الإدارية ما هي؟

7. الفرق بين المراجعة المالية والمراجعة الإدارية وخدمات الاستشارات الإدارية:

1.7 الفرق بين المراجعة المالية والإدارية

المراجعة المالية	المراجعة الادارية
التحقق من دقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالسجلات والدفاتر، وإبداء راي فني محايد يستند إلى مجموعة قوية من أدلة وقرائن الإثبات عن مدى مطابقة القوائم المالية التي تعدها المنشاة كما هو مثبت بالسجلات ومدى دلالة تلك القوائم.	تتسع مجالاتها وتتعدد أهدافها لتشمل أداء الهيكل التنظيمي للمنشأة، وفحص الخطط والسياسات الإدارية التي وضعتها إدارة المنشاة واختبارها، والتعرف على أهداف الأداء الإداري في المستويات المختلفة وإبداء.
المالية التي تعدها المنشاة على نتائج الأعمال من ربح وخسارة والوقوف على حقيقة مركزها المالي في تلك الفترة.	رأي فني محايد يستند على مجموعة قوية من أدلة وقرائن الإثبات عن مدى استخدام الإدارة لمواردها على الوجه الأكمل.
يعتمد المراجع الخارجي في المراجعة المالية على الخبرة والمهارة والتأهيل العملي.	المراجع الإداري يحتاج إلى الخبرة والمهارة بقدر كبير والتأهيل العلمي للتعرف على حقيقة ما هو مثبت في السجلات والدفاتر لتشمل المعرفة الإلمام والدراية الكاملة بكافة أوجه النشاط التي تزاولها الإدارة وضرورة إزالة الوسائل غير الملائمة لمراقبة عمليات الانتاج والتسويق والتخزين والتمويل والاستثمار، وأن يكون على دراية بعلوم المحاسبة والإدارة والعلوم السلوكية والاجتماع والهندسة الصناعية وغيرها.
المستفيدون من تقرير المراجع المالي هم حملة الأسهم والسندات والإدارة لمعرفة العائد على رأس المال المملوك والعائد على رأس المال المقترض ومعدلات الأرباح المحقق من عام لآخر.	بالإضافة إلى من سبق ذكرهم في المراجعة المالية نجد المستفيدين داخليين (الإدارة) لاختبار كفاءة التشغيل وكيفية الاستخدام الكفء للموارد. ومستفيدين خارجيين ملاك المشروع وجهات حكومية لمعرفة أحوال المشروعات ومدى مساهمتها في الناتج القومي.

2.7 إختلاف المراجعة الادارية عن خدمات الاستشارات:Management Advisory - Services

خدمات الاستشارات هى الخدمات التي يقوم بها المراجع القانوني (المراجع المالي) نتيجة مراجعته لعمليات عملائه لما يتمتع به من خبرة في تصميم النظم المحاسبية وتفسير البيانات وتحليلها، ومساعدة عملائه في الحصول على بعض المهارات والكوادر الإدارية المؤهلة، حيث يشجع مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) هذا النوع من الخدمات التي يقدمها المراجع الخارجي (المراجع المالي) مادام أنها تتفق مع خبرته وتأهيله ولا تتجاوز مسؤولياته وآداب المهنة وسلوكها.

وقد أنشأ مجمع المحاسبين القانونيين الامريكي (AICPA) لجنة الخدمات الاستشارية Management Advisory Services Execuitve Committee لتوفير التدعيم الفني وإرشاد القائمين بهذه الخدمات، وقد حددت اللجنة مجموعة من المعايير التي يتم بناءً عليها تقويم وقياس ما يقدم من خدمات. هذه الخدمات تتعلق بمجموعة من المجالات هي :

- نصح الإدارة وتقديم المشورة لها بخصوص تحليل وتخطيط وتنظيم وتنفيذ ورقابة الوظائف المختلفة في الهيكل التنظيمى للمنشأة .
- القيام ببعض الدراسات الخاصة مثل دراسة نظم الرقابة المحاسبية والإدارية الداخلية، وإعداد التوصيات واقتراح الخطط والبرامج وتقديم المساعدة الفنية لتنفيذها .
- إعادة النظر في التطوير المقترح للسياسات والإجراءات والنظم والطرق والعلاقات التنظيمية .
- تقديم الأفكار والمفاهيم وطرق الإدارة للعميل .

ونظراً لأن طبيعة خدمات الاستشارات الإدارية تجعل من المراجع الخارجي (المراجع يلعب دور المدافع أو المؤيد للعميل، الأمر الذي يترتب عليه أن يضحي بقدر من الموضوعية المطلوبة من المراجع الخارجي المستقل ، فقد أدى هذا إلى تعرض مهنة المحاسبة والمراجعة في الولايات المتحدة الامريكة إلى النقد في السنوات الأخيرة من قبل بعض أعضاء الكونجرس ممن يروا أنه من غير الممكن تقديم هذه الخدمات للعملاء والمحافظة في نفس الوقت على استقلالهم وحيادهم، لهذا السبب وغيره من الأسباب قامت لجنة الخدمات الاستشارية في تعريف دور المحاسب في تقديم الخدمات الاستشارية أكثر تحديداً ودقة، وعرفت اللجنةُ

المُحاسِبَ الذي يقوم بأداء هذ الخدمات على أنه "عضو بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي يمارس مهنة محاسب ومراجع قانوني ويُقدّمُ خدمة الاستشارات الإدارية للعملاء لحسابه الخاص أو لحساب عضو آخر " . وقد فرقت اللجنة بين التعاقد على تأدية الخدمات الاستشارية Management Consultation Services(MCS وتأدية هذه الخدمات في شكل نصح أو مشورة والتعاقد على تأدية الخدمات الاستشارية تعرف بالمدخل، والذي يختلف بطبيعة الحال عن المراجعة الإدارية Managerial Audit وتأدية الخدمات الإدارية الاستشارية والذي يختلف أيضاً عن النصح أو المشورة Informal ويطلق عليه بعضهم: النصح غير المقصود أو المستهدف، ويؤديه المراجع الخارجي أثناء تقديمه خدمات المراجعة الأخرى ، مثل الخدمات الضريبية، وخدمات المحاسبة عن المنشآت الصغيرة .

وعندما يتعاقد المراجع الخارجي على تقديم هذه الخدمات لعملائه يتبع مايسمى في المدخل An Analytical Approch الذي يستلزم من المراجع التحقق من الظروف والحقائق المحيطة بالتعاقد على أداء هذه الخدمات، وتحديد أهداف التعاقد، وتحديد مشكلة العميل التي تتعلق بالتعاقد، ودراسة وتقويم الحلول الممكنه للمشكلة محل التعاقد، وتقديم النتائج والتوصيات المرتبطة بالمشكلة للعميل.

تدريب (4)

ما أوجه الاختلاف بين المراجعة الإدارية والمراجعة التحليلية؟

أسئلة التقويم الذاتي :

?

1. حدد فى ثلاث نقاط الفرق بين المراجعة المالية والإدارية
2. أنشأ مجمع القانونيين الامريكى لجنة الخدمات الاستشارية، وتم تحديد مجموعة من المعايير لتقويم وقياس عمل لجنة الخدمات الاستشارية. أذكر تلك المعايير؟

8. معايير ممارسة الخدمات الإدارية الاستشارية:

جدير بالذكر أن لجنة ممارسة الخدمات الاستشارية الإدارية في الولايات المتحدة الأمريكية التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أصدرت مجموعة من المعايير تحكم ممارسة تقديم هذه الخدمات، وتتمثل في:

1.8 مجموعة المعايير العامة General Standards

هذه المعايير تطبق على التعاقد على الخدمات الاستشارية، كذلك تطبق عندما تؤدي هذه الخدمات للعميل في شكل نصح أو مشورة، وتتمثل هذه المعاير العامة للخدمات الاستشارية مما يلي:

أ- القدرة على تقديم هذه الخدمات أو التأهيل المهني Professional Competence يجب أن يتم بواسطة ممارس المهنة أن يتوافر لديه القدرة على المعرفة والإلمام بالمدخل التحليلي، نظراً لأن التعاقد على تقديم الخدمات الاستشارية الإدارية، أو تقديم هذه الخدمات في شكل نصح أو مشورة يجب أن يقوم به شخص على قدر من التدريب المناسب، والكافي لمعالجة المشكلة التي تواجهها الإدارة.

ب- بذل العناية المهنية المعقولة Due Professional Care حيث يجب على الشخص الذي يقوم بتقديم هذه الخدمات أن يبذل العناية المهنية الواجبة والمقبولة عند تقديم الخدمات الاستشارية الإدارية، و أن يصل بمستوى الفحص إلى المستوى المتعارف عليه بين أعضاء المهنة في مثل هذه الحالات.

ج- الإشراف و التخطيط الملائم الكافي Adquate, planning, Supervision حيث يجب عند قيام المراجع بممارسة هذا النوع من الخدمات للعميل أن يقوم بالتخطيط له بشكل ملائم كما يجب أن يتم الإشراف بشكل ملائم، وكافٍ على أعمال المساعدين.

د- أن تكون البيانات التي يقوم المراجع بجمعها بيانات كافية وملائمة Sufficient Relevant Date عن المهنة التي سوف يقوم بأدائها، وبالشكل الذي يوفر له أساساً مناسباً لإعداد تقريره الخاص بهذه المهمة .

هـ- البعد عن التنبوءات Forecast حيث يجب على المراجع العضو في مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أن لا يسمح باقتران اسمه باية توقعات أو تنبوءات بعمليات أو صفقات يمكن أن تحدث في المستقبل، بالشكل الذى يدعو إلى الاعتقاد بأنه يشهد بصحة أو إمكانية الاعتماد عليها.

2.8 المعايير الفنية Technical Standards

هذه المجموعة من المعايير تطبق فقط فى حالة تعاقد المراجع الخارجي على تأدية الخدمات الاستشارية الإدارية للعميل، ولا تطبق فى حالة تقديم هذه الخدمات فى شكل نصح أو مشورة، هذه المعايير يمكن ذكرها على النحو التالي :

أ- يجب على المراجع الخارجي القائم بمهمة أداء هذه الخدمات أن يتفادى تماماً القيام بدور الإدارة، أو أن يأخذ على عاتقه أي دور أو مهمة يمكن أن تؤثر بشكل عكسي على موضوعيته وحياده .

ب- يجب أن يحصل ممارس أو مقدم هذه الخدمات الاستشارية على اتفاق مكتوب أو شفهي من العميل يوضح هذا الاتفاق طبيعة المهمة المطلوب منه تأديتها ونطاقها وحدودها.

ج- قبل تنفيذ المهمة الموكلة إلى المراجع ينبغي أن يحاول تحديد وتقدير المنفعة المتوقع أن يحصل عليها العميل من هذه الخدمات، كما يجب على المراجع إعلام العميل عن أية تحفظات تكون لدى المراجع فيما يتعلق بتأدية مهمته، كما يجب على المراجع أن لا يتعهد بالنتائج التي يمكنه التوصل إليها ضمناً أو صراحة، ومن ثم فعندما يقدم المراجع تقديرات النتائج القابلة للسياقة الكمية، فإن هذا يجب أن يفسر بوضوح على أنه مجرد تقديرات.

د- يجب على المراجع مقدم هذه الخدمات أن يقوم بتبليغ العميل شفاهة أو كتابةً بكافة المعلومات العامة المتعلقة بنتائج المهمة التي أوكلت إليه، كما يجب أن تبلغه بكل التحفظات والمعقبات بالشكل الذي يساعد العميل على اتخاذ القرار .

وفضلاً عن ضرورة التزام المراجع الخارجي بهذه المعايير عند تقديم هذا النوع من الخدمات يجب على المراجع أن:

يحافظ ويلتزم بالموضوعية والحياد والأمانة، وأن يبذل العناية المهنية الواجبة عند أدائه في هذه الخدمات، وأن يلتزم بقواعد المهنة وسلوكها، ومن ثم لا يوافق مجمع المحاسبين القانونين الامريكي لأي عضو من أعضاء المجمع أن يمارس أي دور إداري أو وظيفى في أي منشأة إذا كان شريكاً، أو حامل أسهم أن يبدي رأيه فى القوائم المالية أو يقدم أي خدمات استشارية لهذه المنشأة .

أسئلة التقويم الذاتي :

?

1. عدد المعايير العامة للخدمات الاستشارية.
2. ما المعايير الفنية للخدمات الاستشارية الإدارية، ومتى تطبق؟

9. معايير أداء المراجعة الإدارية:

المراجعة الإدارية يصعب على المراجع الإداري أن يبدي رأياً فنياً محايداً عن كفاءة وفاعلية الأداء الإداري للمنشأة وفاعليته، وعن مدى كفاءة الإدارة في استخدام مواردها على الوجه الأمثل، دون وجود معايير موضوعية لأداء هذا النوع من المراجعة. هذه المعايير تختلف بطبيعة الحال عن مجموعة المعايير الخاصة بممارسة الخدمات الاستشارية الأدارية السابقة. تتمثل هذه المعايير في مجموعة من المعاير العامة، ومجموعة من المعايير الخاصة لفحص التقويم، ومجموعة من المعايير لإعداد التقرير، تم وضعها بواسطة المكتب العام للمحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية US General Accounting Office(GAO) في مجال المراجعة الإدارية للخدمات الإدارية الحكومية. يمكن ذكرها باختصار على النحو التالي :

1.9 مجموعة المعايير العامة General Standards

هذه المعايير تهتم بالتفاصيل المهنية والصفات الشخصية للمراجع الإداري ونوعية الأداء المطلوب، ومن ثم يجب على المراجع الذي يقوم بمهمة المراجعة الإدارية قبل التعاقد مع العميل أن يقرر ما إذا كانت هذه المعايير يمكن تحقيقها واستيفاؤها عند أداء هذه المهمة. هذا و يلاحظ أن هذه المعايير التى تم وضعها بواسطة المكتب العام للمحاسبة بالولايات المتحدة الأمريكية في مجال إعداد معايير للمراجعة الإدارية للخدمات الحكومية لاتختلف عن مجموعة المعاير العامة التي تبناها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي في مجال المراجعة المالية (التقليدية)، وتتمثل في ثلاثة معايير هي :

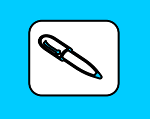
أ- يجب أن تتم المراجعة الإدارية، كما هو الحال في المراجعة المالية، بواسطة شخص أو أشخاص لديهم قدر كافٍ من التأهيل العلمي والعملي فضلاً عن هذا يكون لهذا الشخص أو هؤلاء الأشخاص القدرة على تقويم أداء الإدارة وسياساتها وقراراتها ، كما يجب أن تتوافر لديه القدرة على تقويم نُظُم التشغيل وإجراءاته، وطرق ووسائل تنفيذ سياسات الإدارة في المجالات المختلفة، كما يجب أن يتوافر لديه التعليم والخبرة في تقويم طرق ووسائل الرقابة والإنتاج التي تتبانها الإدارة، كما يجب أن يتوافر لديه بالإضافة إلى التعليم والخبرة قدرٌ وافرٌ من الحكم الشخصي بالشكل الذى يمكنه من تقويم الإمكانات المادية والبشرية، ومن ثم يجب أن يكون على علم ودراية بكل المستجدات في مجال المحاسبة والمراجعة، وكما هو الحال في المراجعة المالية (التقليدية) يجب على المراجعين أن ينالوا قدراً كافياً ومناسباً من التدريب العملي ، وكما يرى C. William

Thomas & Henke أن الضرورة الملحة تعتمد على "فرض التزام المهنة " فضلاً عن مسؤولية المراجع تجاه المجتمع والعميل ، ومن ثم لو لم يتوافر لدى المراجع الإداري الخبرة والمهارة المطلوبة يجب أن يقوم بالمراجعة الإدارية مراجع أكثر خبرة ودراية، لهذا تستلزم المراجعة الإدارية ضرورة تحديث برامج التعليم الرسمية للمراجعين الإداريين بشكل دوري من خلال مايعرف ببرامج وقدرات التعليم المهنى المستمر (Continuing Professional Education Courses)

ب- يجب أن يتوافر لدى المراجع الإداري الحياد والاستقلال حتي يتمكن من أداء مهمته بموضوعية دون تحيز، وكما هو الحال في المراجعة المالية (التقليدية)، فإن استقلال المراجع يمثل حجر الأساس الذي تعتمد عليه مهنة المحاسبة والمراجعة، كما يجب أن يكون هذا الاستقلال والحياد استقلالاً حقيقياً في الحقيقة والمظهر، وذلك للاحتفاظ بثقة المستفيدين من نتائج هذا النوع من المراجعة، حيث تتعدد الجهات المستفيدة من تقرير المراجعة الإدارية الذي يعده المراجع ، فالإدارة يهمها الوقوف على كفاءة التشغيل وفعالية السياسات التي تم اتباعها، ومُلاّك المشروع يهمهم تقويم كفاءة الإدارة وفاعليتها في استغلالها للمواد المتاحة، والدولة يهمها التعرف على الأحوال التي تعمل فيها المشروعات والاستخدام الأمثل لمواردها للوقوف على مدى مساهمة إدارة هذه المشروعات في الناتج القومي، والتعرف على القيمة المضافة التي حققتها هذه المشروعات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج .

ج- يجب على المراجع الإداري أن يبذل العناية المهنية الواجبة عند أدائه لمهمة الفحص وإعداد التقرير .

حيث يتطلب هذا المعيار من المراجع الإداري، كما هو الحال في المراجعة المالية (التقليدية)، ضرورة بذل العناية المهنية الواجبة عند ممارسة إجراءات المراجعة الإدارية، وبذل العناية المهنية الواجبة في الحصول على أدلة وقرائن الاثبات اللازمة لتدعيم وجهة نظره، واستخلاص رأيه في الحكم على فاعلية الإدارة وكفاءتها في وضع الخطط والسياسات على جميع المستويات الإدارية، وترشيد قرارات الإدارة عن طريق كشف نواحي القصور في هذه الخطط والسياسات، واقتراح الإجراءات التصحيحية التي تمكن الإدارة من القيام بمهامها المختلفة بأعلى درجة من الكفاءة والفاعلية.



تدريب (4)

لماذا يكون من الصعب الوصول إلي معايير دولية للمراجعة الإدارية؟

2.9 مجموعة معايير العمل الميداني Work Field Standards

كما هو الحال في المراجعة المالية، تنحصر معايير العمل الميداني فى المراجعة الإدارية في ثلاثة معايير هي :

أ- يجب علي المراجع الإداري أن يقوم بتخطيط عملية المراجعة بالشكل المناسب، كما يجب ان يقوم بالإشراف الدقيق على أعمال مساعديه.

حيث يعتمد هذا المعيار على المعيار الثالث من المعايير العامة، وهو بذل العناية المهنية الواجبة في أداء إجراءات المراجعة الإدارية، كما هو الحال في المراجعة المالية، فإن الأمر يتطلب قبول المراجع الإداري لعملية المراجعة والتعاقد عليها فى وقت ملائم، هذا بالاضافة إلى ضرورة قيامه بالتخطيط المناسب والكافي لإجراءات المراجعة، والتعيين والإشراف الدقيق على أعمال مساعديه، وتخطيط إجراءات المراجعة الإدارية وتقويم أدائها لمعرفة ما إذا كانت الموارد المتاحة تحت تصرف الإدارة تستغل بكفاءة وفاعلية لتحقيق الأهداف المنشودة.

ب- يجب على المراجع دراسة انظمة الرقابة الداخلية وتقويمها، وتحديد درجة الاعتماد عليها، والوقوف على أوجه القصور والضعف فيها حتى يتمكن من تحديد حجم الاختبارات اللازمة، ومن ثم يستلزم الأمر من المراجع ضرورة فحص أنظمة الرقابة الداخلية من رقابة محاسبية وضبط داخلي ورقابة إدارية تشمل كافة الخطط التنظيمية وكل الطرق والإجراءات التي تتبعها الإدارة في توجيه الأنشطة والوظائف وضبطها، والتحقق منها للتأكد من تحقيق الأهداف الإدارية المنشودة، حيث تشمل هذه الرقابة بالإضافة إلى الخطط التنظيمية كل الطرق والإجراءات الخاصة برفع الكفاية الوظيفية للإدارة، وتعمل على تطبيق السياسات الإدارية، وترتبط بطريقة غير مباشرة بالسجلات المحاسبية، مثل الموازنات التخطيطية والتكاليف

المعيارية، ودراسة الحركة والزمن، وبرامج تدريب العاملين ونظم المعلومات المحاسبة والإدارية.

جدير بالذكر أن فحص المراجع لأنظمة الرقابة الداخلية يوفر للمراجع الإدارة المعلومات الضرورية التي تمكنه من إبداء رأي فني محايد عن مدى كفاءة الإدارة وفاعليتها في الاستخدام الكفء للموارد .

ج- يجب علي المراجع الحصول على قدر كاف من أدلة وقرائن الإثبات التي تمكنه من إبداء رأيه الفني المحايد عن ما إذا كانت الإدارة قد قامت بالاستخدام الأمثل لمواردها المتاحة، حيث توفر هذه الأدلة للمراجع الخارجي بصفة عامة الأساس المنطقي والمؤيد الذي يعتمد عليه في إبداء رأيه الفني .

هذا وتجدر الإشارة هنا إلى أن مفهوم أدلة الإثبات في المراجعة الإدارية يعتمد على نفس مفهوم أدلة الإثبات المتعارف عليها في المراجعة المالية الذي يعتمد على نفس مفهوم أدلة الإثبات المتعارف عليها في المراجعة المالية الذي يعتمد على فرض القابلية للمراجعة والتحقق، فإذا لم تكن البيانات المالية قابلة للتحقق والمراجعة، فإن عملية المراجعة لا يكون لوجودها معنى أو سبب، وأدلة الإثبات تأخذ أشكالاً وصوراً متعددة منها الوجود الفعلي للعنصر الذي يقوم المراجع بفحصه، والمستندات الحقيقة المؤيدة للعمليات المثبتة بالسجلات والدفاتر، والاقرارات المكتوبة التي يحصل عليها من الغير، والشهادات التي يحصل عليها من الإدارة، ووجود نظام سليم للرقابة الداخلية، والمعلومات التي يقدمها للطرف الثالث والمستندات وإقرارات الإدارة . واقتناع المراجع بأدلة الإثبات يعتمد على كميتها فضلاً عن نوعيتها وجودتها. وأدلة الإثبات يجب أن تكون كافية، بمعنى أن تكون كمية هذه الأدلة متاحة لتدعيم وتأكيد رأي المراجع كما يجب أن تتوافر في هذه الأدلة خاصية الموضوعية أو الصلاحية، بمعنى: أن هذه الأدلة يجب أن تكون ذات جودة وصلاحية ملائمة، وحتى يتوافر لأدلة الإثبات هذه الخاصية يجب أن تكون هذه الأدلة مناسبة وفعالة، وفاعلية الدليل تعتمد على موضوعيته فضلاً عن خلوه من التحيز الشخصي وقابليته للقياس الكمي .

3.9 مجموعة معايير اعداد التقرير Repoting Standards

في المراجعة المالية حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) أربعة معايير تحكم إعداد تقرير المراجع، هي:

1.3.9 يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية التي أعدتها المنشأة قد تم إعدادها طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

2.3.9 أن يوضح التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد تم تطبيقها بنفس الطريقة خلال الفترة السابقة.

3.3.9 يجب أن تعبر القوائم المالية بشكل كاف ومناسب عمّا تتضمنه من معلومات ما لم يشر التقرير إلى غير ذلك.

4.3.9 يجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع في القوائم المالية أو يمتنع عن إبداء رأيه، وفي هذه الحالة يجب على المراجع أن يوضح في تقريره أسباب عدم إبداء الرأي.

وفي المراجعة الإدارية يختلف التقرير عن التقرير الذي يقدمه المراجع فى المراجعة التقليدية (المراجعة المالية)، ينصب تقرير المراجع على إبداء رأي فني محايد يستند إلى أدلة وقرائن إثبات قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية التي تعدها المنشأة، لما هو مقيد في السجلات والدفاتر، ومدى دلالة تلك القوائم على نتائج أعمال المنشأة من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة ، وحقيقة مركزها المالي في نهاية تلك الفترة .

أما تقرير المراجع الإداري، فينصب على إبداء رأي فنى محايد يستند على مجموعة من أدلة وقرائن الإثبات القوية عن مدى كفاءة الإدارة وفاعليتها في استخدام موارد المنشأة على الوجه الأكمل، ومدى نجاح الإدارة في تحقيق الأهداف والسياسات.

لهذا تختلف المعايير الخاصة بإعداد التقرير في المراجعة الإدارية عن المعايير التي أشرنا إليها في المراجعة المالية التي حددها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA)، ويرى بعض الباحثين أن مجموعة المعايير الخاصة بإعداد تقرير المراجعة الإدارية تتمثل فيما يلى (د. محمد توفيق محمد ص 388 وما بعدها):

أ- يجب أن يقوم المراجع الإداري بعد الانتهاء من مهمته من كتابة تقارير عن أنشطة المنشأة يتم رفعها للجهات المُنظِّمة والطالبة لهذا النوع من المراجعة، كما يجب أن تشتمل هذه التقارير على عدة نسخ ترسل إلى المسؤولين عن اتخاذ إجراءات المراجعة الإدارية حتى يتمكن هؤلاء من الوقوف على نتائج المراجعة وتوصيات المراجع، كما يجب أن ترسل نسخ من التقارير إلى الجهات الأخرى التي لها حق الحصول والاطلاع على نتائج هذا النوع من المراجعة .

ب- يجب أن يلتزم المراجع الإداري عند إعداد وكتابة تقارير المراجعة الإدارية بنصوص وأحكام القوانين والتشريعات التي تحدد تاريخ التقارير وإعدادها ورفعها في الوقت المناسب، كما يجب أن يشتمل التقرير على شرح دقيق لنطاق عملية المراجعة وأهدافها .

ج- يجب أن يتصف كل تقرير يرفع إلى الجهة الإدارية المعنية في المنشأة، بالثقة والحياد، وأن يكون مختصراً يراعى فيه الشمول والوضوح والبساطة والموضوعية، كما يجب أن ينصب تقرير المراجع الإداري على الحقائق الموضوعية التي توضح مدى كفاءة كل إدارة وفاعليتها في الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، كما يجب أن يؤيد المراجع الإداري نتائج عملية المراجعة الواردة في كل تقرير بأدلة وقرائن الإثبات الكافية التي تمكنه من إثبات وقائع معينة إذا ما طُلبَ منه ذلك، ويفضل أن يحتوي التقرير على مجموعة من التوصيات الخاصة بزيادة فاعلية الإدارة وكفاءتها.

أسئلة التقويم الذاتي :

?

1. عرّف المعايير العامة التى يجب أن تتوفر في المراجع الإداري.
2. هنالك ثلاثه معايير تنحصر في العمل الميداني للمراجعة الإدارية. ما هي؟
3. هنالك أربعه معايير تحكم إعداد تقرير المراجع.وضح هذه المعايير.

10. التقرير الختامي:

كما يجب أن يُظهر التقرير الانجازات التي حققتها الإدارة والجديرة بالملاحظة، ومن المفضل أن لا يركز التقرير على انتقاد الماضى فقط، بل يجب أن يحدد المُراجع الإداري في تقريره المراحل الأساسية لتطوير كفاءة الإدارات المختلفة بالمنظمة وفاعليتها.

فضلاً عن هذا يجب أن يظهر المراجع في تقريره المرفوع للإدارة الظروف غير العادية التي تعترض عمل المنظمة وتعرقل مسيرتها، كما يجب أن يشتمل التقرير على وجهات نظر المسؤولين عن النشاط أو الوظيفة موضوع المراجعة .

1.10 الانتقادات الموجه إلى المعايير

وعلى الرغم من الانتقادات التي وجهت لمجموعة المعايير التي حددها المكتب العام للمحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية في مجال معايير المراجعة الإدارية للخدمات الحكومية، والتي تنصب أساساً على أن تقرير المُراجع المالي يختلف عن تقرير المراجع الإداري، إلا أننا نرى أن هذه المجموعة من المعايير يمكن الاسترشاد بها للقياس والحكم على كفاءة الإدارة وفاعليتها في الاستغلال الأمثل لمواردها، كما نرى أن المنظمات المهنية التي تؤثر مباشرة على مهنة المراجعة مطالبة بوضع معايير محددة لمراجعة الأداء الإداري لمنظمات الأعمال، وإصدار تعليمات آمرة وملزمة تصدر في شكل نشرات بمعايير المراجعة الإدارية على كافة المستويات، كما هو الحال في المراجع المالية (التقليدية). تمثل ارشادات للمراجعين الإداريين لتحديد إجراءات هذا النوع من المراجعة وتطبيقها، ويجب على المراجع الإداري الالتزام بها وفي حالة الانحراف عنها تقع عليه مسؤولية تأديبية من قبل هذه المنظمات .

2.10 مراعاة اختلاف الظروف البيئية

جدير بالذكر أنه في ظل غياب هذه المعايير سوف يتحكم المراجعون عند قيامهم بأداء المهام الموكلة إليهم في المراجعة الإدارية فى كمية ونوعية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها فى تقاريرهم، فضلاً عن هذا يجب أن تكون هذه المعايير ملائمة للتطبيق العملى، وما يفرضه من اعتبارات اقتصادية أو سياسية أو اجتماعية أو قانونية، كما يجب أن لا تكون هذه المعايير معايير للاسترشاد العام، وإنما يجب أن تعبر هذه المعايير عن موقف مهني رسمى تحدده المنظمات المهنية التي تؤثر مباشرة على مهنة المراجعة، وعند وضع المعايير الخاصة بالمراجعة الإدارية يجب على المنظمات المهنية والجهات التي تطلع بمهمة إعداد هذه المعايير أن

تراعي كافة الظروف البيئية المحيطة بمنظمات الأعمال، ونظراً لتغير الظروف البيئية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية المحيطة بمنظمات الأعمال من وقت إلى آخر، ومن مكان إلى آخر، فإن من المتوقع أن لا تكون لمعايير المراجعة الإدارية كما هو الحال في المعايير المحاسبية صفة الثبات والعمومية، وكما هو الحال في معايير المحاسبة الدولية، ولا يمكن الوصول إلى معايير دولية للمراجعة الإدارية يتم تطبيقها على كافة النظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، فكل دولة لها ظروفها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية الخاصة بها، ومن ثم يجب على المنظمات المهنية التي تؤثر مباشرة على مهنة المراجعة في كل دولة- يجب عليها- عند وضع مجموعة المعايير الخاصة بالمراجعة الإدارية مراعاة كافة الظروف المحيطة بمنظمات الأعمال.

أسئلة التقويم الذاتي :

?

1. عرّف المراجعة الإدارية.
2. أذكر أهم ملامح أوجه الاختلاف بين المراجعة المالية وخدمات الاستشارات.
3. ما أهم الصفات الواجبة الاستيفاء في المراجع الخارجي؟
4. وضح الفرق بين المراجعة التحليلية والإدارية بشيء من التفصيل.

11. الخلاصة:

عزيزي الدارس، ما الذي ناقشناه في هذه الوحدة؟

بلا شك مجموعة كبيرة من المعلومات، وبعضها قد تم عرضه قبل الآخر، وبعضها يحوي كثيراً من الحداثة بالنسبة لك.

هل تظن أن زملاءك كذلك لهم نفس الرأي؟

معلومات مفيدة وخطوات كثيرة ربما تظن أن وضع خلاصة أمر معقد، وخاصة ما جاء بشكل غير متسلسل، لكن لنتعاون معاً لوضع خلاصة، حتى نحصل على الفائدة المرجوة.

تناولت الوحدة مهام المراجعة الإدارية والسياسات المتخذة بواسطة الإدارة، ثم مراقبة تنفيذ الخطة، وأهداف المراجعة التحليلية، واختلافها عن المراجعة الإدارية؟ وما هي الأهمية النسبية؟، وكيف تجري فحصاً تحليلياً، وما الأهداف المرجوة من المراجعة الإدارية وفيم يتمثل الاختلاف بينها وبين المراجعة المالية وخدمات الاستشارات؟. وحتى تكتمل الصورة للخدمات الإدارية الاستشارية، فقد تناولنا مجموعة المعايير العامة والفنية ومعايير تخضع أداء المراجعة الإدارية، حيث تم تقسيم هذه المعايير إلى ثلاثة (معايير عامة، ومعايير عمل ميداني، ومعايير إعداد التقرير)، وآخر قسم اشتمل على إعداد التقرير الختامي والانتقادات الموجهة إلى المعايير، وأخيراً ما يجب مراعاته من اختلاف في الظروف البيئية.

آمل أن تعود إلى بداية هذه الوحدة حتى تتلمس الخطى، وإن وجدت شيئاً لم تستوعبه أن تتصل بزملائك وتطلب مشورتهم.

ونرجو أن تكون الآن قد وضحت لك الرؤيا فيما يختص بموضوعاتنا التي تناولناها، ونرحب بك مرة أخرى ونسال الله لك التوفيق.

12. لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية:

عزيزي الدارس،

في الوحدة الدراسية التالية سوف نتعرف على موضوع حديث في المراجعة ألا وهو (المراجعة الاجتماعية)، إذ ستتناول هذه الوحدة مفهوم المراجعة الاجتماعية وأهدافها ونطاقها، وإجراءات وتقرير مراقب الحسابات عن المسؤولية الاجتماعية.

13. إجابات التدريبات:

تدريب (1)

يتسع مجال المراجعة الإدارية ليشمل بالإضافة إلى مراجعة التشغيل مراجعة السياسات الإدارية ومراجعة طرق الرقابة ووسائلها، ومراجعة أداء الموارد المادية والبشرية وتقويمها، ومراجعة المقاييس الكمية والنوعية، كما تشمل المراجعة الإدارية مراجعة سياسات التمويل والاستثمار وسياسات توزيع الأرباح.

تدريب(2)

المراجعة التشغيلية يقوم بها المراجع الداخلي أما المراجعة الإدارية فيقوم بها مراجع خارجي مستقل لا تربطه بالمنشأة رابطة التبعية.

تدريب (3)

المراجع المالي يعتمد بشكل أساسي على الخبرة والمهارة بالإضافة إلى التاهيل العملي. أما المراجع الإداري فيحتاج بالإضافة إلى ذلك، معرفة وخبرة ومهارة أوسع للتعرف على حقيقة ما هو مثبت في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية، بالإضافة إلى المعرفة بالأنشطة التي تزاولها الإدارة داخل المنشاة.

تدريب (4)

المراجعة التحليلية تهدف إلى تحليل الاتجاهات والمؤشرات الجوهرية التي تهتم بتقرير السجلات وفحصها.

المراجعة الإدارية تهدف إلى دراسة أهداف إدارة المنشأة وفحصها وتقويمها، وتقويم خططها وسياساتها وإجراءاتها وإمكانياتها المادية والبشرية.

تدريب(5)

تغيير الظروف البيئية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية المحيطة بمنظمات الأعمال من وقت لآخر، ومن مكان لآخر، وهذا يجعل الوصول إلى معايير دولية للمراجعة الإدارية صعباً.

14. مسرد المصطلحات:

- **لجنة الخدمات الاستشارية : Advisory Management Services**

مجموعة من الأفراد تابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، وقامت بإصدار مجموعة من المعايير تحكم ممارسة تقديم هذه الخدمات.

- **المراجعة المالية: Financial Audit**

هي عملية التحقق من دقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة في السجلات والدفاتر، وإبداء رأي فني محايد يستند على أدلة وقرائن الإثبات ويقوم بها المراجع الخارجي.

- **معايير العمل الميداني: Work Field Standards**

هي الأنماط التي يجب أن يحتذي بها المراجع أثناء أداء مهمته، ونستنتج منطقياً من المفاهيم المتمثلة في الأخلاق والسلوك والاستقلال والعناية المهنية وأدلة إثبات العرض الصادق والعادل والتخطيط السليم للعمل.

- **المراجعة الإدارية: Managerial Audit**

هي مراجعة كل الخطط والسياسات والنظم والإجراءات التي تمكن المراجع من الحكم على كفاءة الإدارة وفاعليتها على كافة المستويات، وعدم التعرض لنواحي تقنية خارج حدود مؤقتة.

- **المراجعة التشغيلية: Functional Audit**

تتعلق بالتنفيذ، إذ تقيد العمل بقواعد وتراقب سيره بصفة مستمرة، وتؤثر على العمل بشكل كبير، وتدفعه إلى الأمام، وتقوم سلوك العاملين وتعرف (بالرقابة المستمرة).

15. المراجع

المراجع العربية

1. عبد المنعم، محمود، أبو طبل، .عيسى محمد ، المراجعة: أصولها العلمية والعملية ، الجزء الأول القاهرة : دار النهضة العربية، 1982م،ص16 – ص 26.

2. جمعة، أحمد حلمى، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع ، 2000م ،ص11-20- ص13 .

3. حسن، عبد الماجد عبد الله ،مبادئ المراجعة، لم يذكر الناشر أو مكان النشر، 1999م ، ص9.

4. وليم توماس، اوسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة وتعريب دكتور احمد حجاج، دكتور كمال الدين سعيد ، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، الرياض، 1989.

5. دكتور عصام الدين محمد متولي، دراسات في الاتجاهات المعاصرة في المراجعة، غير موضح الناشر، 2005.

المراجع الإنجليزية

1. Cock, E, **Asummary of the Principal legal Decisions Affecting** Auditors,2nd ed, P20.

الوحدة العاشرة

10

المراجعة الإجتماعية

محتويات الوحدة

الموضـــــــــوع	الصفحة
1. مقدمه	**256**
1.1-تمهيد	256
2.1-أهداف الوحدة	257
2. المراجعة الاجتماعية والمحاسبة الاجتماعية	**257**
3. مفهوم المراجعة الاجتماعية	**258**
4. أهداف المراجعة الاجتماعية	**260**
5. نطاق المراجعة الاجتماعية	**268**
6. إجراءات المراجعة الاجتماعية	**269**
1.6-إجراءات مراجعة وفحص الأداء الاجتماعي الخاص بأنشطة الموارد البشرية.	269
2.6-مراجعة و فحص الأداء الاجتماعي الخاص بالمنتجات والخدمات التي تقدمها المنظمة للعملاء والمستهلكين	270
3.6-مراجعة الأداء الاجتماعي الخاص بالأنشطة الاجتماعية التى تقدمها المنظمة	271
7. تقرير المراجعة الاجتماعية	274
1.7-المجالات التي يشملها تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة وفحص أنشطة المسئولية الاجتماعية	274
2.7-نماذج تقرير مراقب الحسابات عن المسئولية الاجتماعية	275
8. الخلاصة	**280**
9. لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية	**281**
10. إجابات التدريبات	**281**
11. مسرد المصطلحات	**282**
12. المراجع	**283**

1. المقدمة:

1.1 تمهيد :

عزيزي الدارس، مرحباً بك إلى هذه الوحدة

موضوع هذه الوحدة هو المراجعة الاجتماعية وهو من المواضيع المستحدثة فى مجال المراجعة.

فى كل من الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة أوضحت دراسات متعددة من اللجان العلمية أهمية شمول القوائم المالية لأنشطة المسئولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال، وقد جاء في إحدى الدراسات في الولايات المتحدة الأمريكية أن من أهداف القوائم المالية :التقرير عن الأنشطة التي توثر على المجتمع والتي يمكن وصفها أو قياسها، وتعتبر ذات أهمية بالنسبة لدور المشروع في محيطه الاجتماعي، الأمر الذي يستلزم ضرورة مراجعة صحة ودقة المعلومات الاجتماعية لمنظمات الأعمال المثبتة بالسجلات والدفاتر والقوائم المالية والتقارير الخاصة بالأنشطة الاجتماعية.

فالمراجعة الاجتماعية تعد مجالاً مهنياً يهدف إلى مراجعة المعلومات اللازمة لتقويم الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال والأداء الاجتماعي لهذه المنظمات يتمثل في الأنشطة التي تقوم بها هذه المنظمات والتي من شأنها التأثير على رفاهية المجتمع أو طائفة من طوائفه بالشكل الذي لا يتعارض مع اهتمامات الطوائف الأخرى.

تحتوي هذه الوحده على ستة أقسام. في القسم الأول تتحدث عن المراجعة الاجتماعية والمحاسبة الاجتماعية وتوضح العلاقه بينها، وفي القسم الثاني تتناول مفهوم المراجعة الاجتماعية، وفي القسم الثالث تناقش أهداف المراجعة الاجتماعية، وفى القسم الرابع توضح نطاق المراجعة الاجتماعية، في القسم الخامس تتناول إجراءات المراجعة الاجتماعية حيث توضح إجراءات مراجعة المنتجات والخدمات التى تقدمها المنظمه. القسم الأخير في هذه الوحدة تتحدث عن تقرير المراجعة الاجتماعية وفي هذا القسم تقدم نماذج لتقرير مراجع الحسابات عن المسؤلية الاجتماعية منها نموذج لتقرير مراجعة اجتماعية مطلق وآخر مقيد كما قدمنا أيضاً نموذجاً نظيفاً وآخر متحفظاً. تحتوي هذه الوحدة على أسئلة للتقويم الذاتى وتدريبات نرجو أن تستفيد منها. مرحباً بك مرة أخرى في هذه الوحدة أرجو أن توفّق في استيعابها. مع تمنياتنا لك بالتوفيق والسداد .

2.1 أهداف الوحدة :

عزيزي الدارس، يُتوقع أن تكون قادراً على أنْ:

1- توضح الفرق بين المحاسبه الاجتماعية والمراجعة الاجتماعية.

2- تشرح مفهوم المراجعة الاجتماعية.

3- تذكر أهداف المراجعة الاجتماعية.

4- تحدد نطاق المراجعة الاجتماعية.

5- تبين محاور وإجراءات المراجعة الاجتماعية.

6- تكتب نموذج تقرير مراجعة اجتماعية، مطلق، مقيد، متحفظ، نظيف.

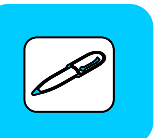
2 . المراجعة الاجتماعية والمحاسبة الاجتماعية:

ومن خلال دراسة التطور في مفهوم المحاسبة الاجتماعية والمراجعة الاجتماعية في الفكر المحاسبي يبدو واضحاً أن الكتاب والباحثين وقعوا في خطأ الخلط بين مفهوم المحاسبية الاجتماعية والمراجعة الاجتماعية ورأي بعض منهم أن اصطلاح المحاسبة الاجتماعية والمراجعة الاجتماعية يستخدم للدلالة على مفهوم واحد يهتم بتوفير المعلومات عن النشاط الاجتماعي لمنظمات الأعمال يمكن علي أساسها تقييم نشاط هذه المنظمات .

وفي هذا الشأن يرى الدكتور محمد عبد المجيد أن الفكر المحاسبي والتطبيق العملي في بداية مرحلة الاهتمام بالمسئولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال لم يفرق بين المحاسبة والمراجعة الاجتماعية، لكن مع تزايد عدد وحجم المشروعات التي أولت اهتمامها بمفهوم المحاسبة عن المسئولية الاجتماعية ظهرت الحاجة إلى وجود مجال مهني مستقل يهدف إلى التأكد من صحة ودقة المعلومات الاجتماعية التي تم الإفصاح عنها في التقارير والقوائم المالية المنشورة، وقد أطلق على هذا النوع من النشاط المهني المستقل اصطلاح المراجعة الاجتماعية Social Audit والذي يختلف بطبيعة الحال عن المحاسبة عن المسئولية الاجتماعية Social Responsibility Accounting، والذي يختلف أيضا عن مفهوم المراجعة المالية والمراجعة الإدارية . وكما أوضحنا في الوحدات السابقة أن المراجعة المالية تهدف إلى إبداء رأي فني محايد عن مدى دلالة وصدق القوائم المالية عن حقيقة نتائج إعمال هذه المنظمات ومركزها المالي، والمراجعة الإدارية تهدف إلى تقويم أداء الهيكل التنظيمي لمنظمات الأعمال وفحص واختيار الخطط والسياسات التي وضعتها الإدارة وقياس كفاءة



وفاعلية الأداء الإداري لهذه المنظمات وإبداء رأي فني محايد عن مدى استخدام هذه المنظمات لمواردها على الوجه الأمثل.



تدريب (1)

1- متى ظهرت الحاجة إلى المراجعة الاجتماعية؟

2- هنالك فرق بين المراجعة المالية والمراجعة الإدارية ناقش.

3. مفهوم المراجعة الاجتماعية:

وفي عام 1953 حدد (Haward R. Boawen) مفهوم المراجعة الاجتماعية على أنها مراجعة خارجية مستقلة تهدف إلي تقييم أداء مشروع من وجهة نظر اجتماعية تتم بواسطة مراجعين اجتماعيين " وفي عام 1958م استخدم Fred Blum اصطلاح المراجعة الاجتماعية، إن التطبيق العملي للمراجعة الاجتماعية يركز بصفة أساسية على مراجعة مدى وفاء منظمات الأعمال بمسئولياتها الاجتماعية .

وبدراسة اتجاهات التطور في الفكر المحاسبي في هذا الشأن يلاحظ وجود اهتمام بالغ بين الكتاب والباحثين في ضرورة عدم الوقوع في أخطاء الخلط بين مفهوم المراجعة المالية بمدلولها المهني والتي يقصد بها الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة في السجلات والدفاتر والقوائم المالية بقصد إبداء رأي فنى محايد عن مدي صحة أو دقة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها، وعن مدى دلالة القوائم المالية التي أعدها المشروع عن نتيجة أعماله من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي والمراجعة التي تهدف إلى اختبار وفحص الهيكل التنظيمى للمشروع واختبار الخطط الموضوعة بقصد ترشيد قرارات الإدارة بالشكل الذي مكنها من أداء مسئولياتها بكفاءة وفاعلية، والمراجعة الإدارية تهدف إلى فحص واختبار وتحليل وتقويم لا يعتمد علي السجلات والدفاتر والتقارير والقوائم المالية، بل يعتمد علي مراجعة الأداء الإداري مثل مراجعة الخطط والسياسات والإجراءات والنظم الإدارية وطرق العمل وأساليب الرقابة ووسائل تقويم الأهداف والمراجعة الإدارية علي هذا النحو تختلف عن المراجعة الاجتماعية التي تهتم بتقويم أداء المشروع ومسؤولياته من وجهة نظر المجتمع ككل والمراجعة الاجتماعية باعتبارها مجال مهني يهدف إلى تقويم الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال اتسع نطاقها لتشمل بجانب اهتمامها بدراسة الأنشطة

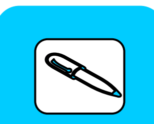
الاجتماعية الخاصة بتفاعل هذه المنظمات مع المجتمع دراسة وتقويم الأنشطة الاجتماعية التي تقدمها المنظمات الخاصة بالموارد البشرية وتقويم الأنشطة الاجتماعية الخاصة بتحسين البيئة والتي تعمل هذه المنظمات فيها.

وكما هو الحال في المراجعة الإدارية اختلف الكتاب والباحثون في وضع مفهوم محدد للمراجعة الاجتماعية فبينما يري بعضهم أن المراجعة الاجتماعية "هي تقييم منظم ورشيد للمضمون للأطراف المعنية داخل المجتمع يري بعضهم أن المراجعة الاجتماعية"هي عملية فحص فني محايد للبيانات المحاسبية المتعلقة بالنشاط الاجتماعي للمنظمة، بغرض التثبت والتحقق من جديتها وصحتها ودقتها وذلك بقصد إبداء الرأي فيما تتضمنه القوائم الاجتماعية من حقائق و مدى تعبيرها بصدق ودلالة على نتيجة النشاط الاجتماعي للمنظمة ومركزها الاجتماعي في نهاية الفترة المحاسبية ، حتى يمكن تقييم أدائها الاجتماعي "

ويعرف بعضهم الآخر المراجعة الاجتماعية علي أنها: نشاط مستقل يهدف إلى فحص البيانات المالية الخاصة بالأنشطة الاجتماعية للمشروع والمثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية، وكذلك البيانات الأخرى التي تكون مثبتة في سجلات أو تقارير أخري خاصة بهذه الأنشطة، وذلك بغرض إبداء رأي فني غير متحيز عن مدي صحة ودقة هذه البيانات وإمكانية الاعتماد عليها وعن مدى إعطاء تقرير النشاط الاجتماعي أو القوائم المالية صورة صادقة وواضحة، وعن الأداء الاجتماعي للمشروع ، والإفصاح عن هذا الرأي للأطراف المختلفة التي يهمها تقييم هذا الأداء .

وقد عرفها بعض الباحثين أنها: عملية فحص لجوانب الأداء الاجتماعي للمنظمة للتأكد من وفاء الإدارة بمسئولياتها الاجتماعية.

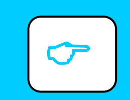
ويرى أن المدخل المنطقي للبحث في نشأة وتطور مفهوم المراجعة الاجتماعية لابد أن يتم من خلال دراسة تطور مفهوم المسئولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال، كما يري أن المفاهيم والمتغيرات الأساسية للمسئولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال لم تتحدد بشكل قاطع، وأن المشكلات والقيم الاجتماعية تختلف من مجتمع إلى آخركما أن الطبيعة المتغيره للمشكلات الاجتماعية تتوافق مع كل المشكلات الاجتماعية ومع ذلك يري أن الحاجة ماسة للوصول إلى نموذج لمراجعة الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال يتوافق مع ظروف الدول النامية لإتاحة الفرصة لتلك الدول لمراجعة الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال العاملة فيها بحيث تكون المفاهيم والمتغيرات الأساسية لهذه النماذج تتفق مع القيم والتقاليد والأعراف الاجتماعية السائدة في هذه الدول .



تدريب (2)

1- ميز بين المراجعة الاجتماعية والمراجعة الإدارية؟

ومهما يكن من اختلاف في تحديد مفهوم المراجعة الاجتماعية نرى أن المراجعة الاجتماعية هي مجال مهني يهدف إلي أبداء رأي فنى محايد عن مدي تعبير التقارير والقوائم المالية عن الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال عن فترة زمنية معينة يمكن الطوائف المختلفة داخل المجتمع من تقويم هذا الأداء ويساهم في ترشيد القرارات العامة والخاصة بتوجيه أنشطة المسئولية الاجتماعية لهذه المنظمات وتحديد النطاق الأمثل لهذه الأنشطة.





نشاط

-من خلال دراستك للتعريفات السابقة لمفهوم المراجعة قم بكتابة تعريفك لمفهوم المراجعة الاجتماعية وأعرضه على مشرفك الأكاديمي

4.أهداف المراجعة الاجتماعية:

وعلي هذا النحو تسعى المراجعة الاجتماعية إلى تحقيق الأهداف التالية :

الهدف الأول:

إبداء رأي فني محايد عن مدي تعبير التقارير والقوائم المالية عن الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال.

الهدف الثاني:

تقويم الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال في شكل مجموعة من المؤشرات تعكس مدي فاعلية وكفاءة هذه المنظمات في الوفاء بمسئولياتها الاجتماعية تجاه المجتمع الذي تعمل فيه

الهدف الثالث:

ترشيد القرارات الخاصة بأنشطة المسئولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال وتحديد النطاق الأمثل هذه الأنشطة.

وسوف نتناول بالدراسة كيفية تحقيق هذه الأهداف علي النحو التالي:

الهدف الأول:

إبداء رأي فني محايد يستند علي مجموعة من أدلة وقرائن الإثبات عن مدى تعبير التقارير والقوائم المالية عن الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال

حتى يتمكن المراجع من إبداء رأي فنى محايد عن مدى تعبير التقارير والقوائم المالية عن الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال فان الأمر يستلزم :

أ- وجود نظام محاسبي للمسئولية الاجتماعية لهذه المنظمات يهدف إلي قياس وتوصيل المعلومات الخاصة بالأنشطة الاجتماعية لهذه المنظمات للطوائف المختلفة التي تولي اهتمامها بهذه الأنشطة، ويجب أن يتم القياس الاجتماعي لهذه الأنشطة علي أساس نقدي كلما أمكن ذلك نظراً لأن التقارير الوصفية تصف النشاط الاجتماعي فقط دون تحديد للتكاليف والمنافع المترتبة علي قيام هذه المنظمات بأنشطتها الاجتماعية .

ب- وجود مجموعة من أدلة وقرائن الإثبات تمكن المراجع من إبداء رأيه الفنى المحايد عن مدي إفصاح التقارير والقوائم المالية عن أنشطة المسئولية الاجتماعية للمنظمة . هذه الأدلة يجب أن تساعد المراجع علي الحكم علي ما إذا كانت التقارير والقوائم المالية التي تم إعدادها لهذا الغرض توضح إفصاحا تاماً عن التكاليف والمنافع الاجتماعية وتمكن من قياس صافي المساهمة الاجتماعية للمنظمة بصورة شاملة ودورية.

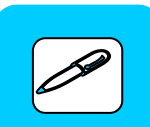
ج- جدير بالملاحظة أن هذه الأدلة يجب أن تتصف بالكفاءة والصلاحية .

د- من حيث الكفاءة يجب أن يركز الفحص علي البيانات المحاسبية الخاصة بالأنشطة الاجتماعية للتأكد من صحتها ووجود دليل إثبات لكل عملية مرتبطة بالنشاط الاجتماعي وتتعلق الكفاية بصفة عامة بحجم الأدلة الضرورية لتدعيم رأي المراجع وكما هو الحال في المراجعة المالية فإن حجم الأدلة في المراجعة الاجتماعية يعتمد إلي حد كبير علي تقرير المراجع بعد دراسة الظروف والحقائق المحيطة بعملية المراجعة، وبصفة عامة يجب علي المراجع دراسة طبيعة العناصر الاجتماعية المرتبطة بالتكاليف والمنافع الاجتماعية محل الفحص ودرجة المخاطرة النسبية المرتبطة بكل عنصر من هذه العناصر.

ه- ولكي تتحقق صلاحية هذه الأدلة يجب أن يكون الدليل فعالاً وملائماً ويقصد بالفاعلية هنا النوعية الجيدة من الأدلة التي يمكن الاعتماد عليها في إبداء الرأي، والتي قد

تتكون من العناصر الطبيعية القابلة للملاحظة أو المشاهدة مثل الأصول الاجتماعية المرتبطة بالتحسينات التي قدمتها المنظمة للمحافظة علي سلامة البيئة المحيطة أو المعونات الاجتماعية التي قدمتها المنظمة لبعض الفئات والخدمات الصحية التى تقدمها المنظمة والتى تقلل من الأمراض والأوبئة ومبالغ التكاليف التي تحملتها المنظمة للمساعدة في حل او تخفيف حدة المشكلات المرتبطة بالمواصلات وغيرها من الأنشطة الاجتماعية.

ولتحقيق صلاحية الأدلة يجب أن تكون هذه الأدلة ملائمة لأهداف المراجعة الاجتماعية ، علي سبيل المثال يتبع المراجع نظام المصادقات والاستفسارات للحصول على إقرار من شخص داخل أو خارج المنظمة عن مدي صحة المبالغ او الخدمات التي حصل عليها نتيجة لمزاولة نشاط اجتماعي معين مثل الاستفسارات التى يقوم بها بين العاملين فى المنظمة للتعرف علي مدى استفادتهم من نشاط اجتماعي معين قامت به المنظمة ومثل استطلاعات الرأي التي يقوم بها المراجع للتعرف علي آراء المواطنين المقيمين في المنطقة المحيطة بالمنظمة لمعرفة آرائهم في البرامج التي قدمتها المنظمة بالفعل والخاصة بمكافحة تلوث البيئة المحيطة.



تدريب (3)

-على ماذا يعتمد حجم الأدلة في المراجعة الاجتماعية؟

الهدف الثاني:

تقويم الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال في شكل مجموعة من المؤشرات التي تعكس مدي فاعلية وكفاءة هذه المنظمات في الوفاء بمسئولياتها الاجتماعية تجاه المجتمع الذي تعمل فيه لسنوات طويلة أهمل المحاسبون والمراجعون الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال لتعدد وجهات النظر الخاصة بتحديد الأهداف الاجتماعية لهذه المنظمات وكيفية قياسها حتى يمكن متابعتها وتقويم أدائها وانصراف تقويم الأداء الي التقويم المالي والاقتصادي الذي أصبح حالياً لا يحظى بالأولوية المطلقة نظراً للآثار غير المرغوب فيها المصاحبة للتقدم الاقتصادي والتى تتمثل في الآثار الاجتماعية والبيئية الناتجة عن مزاولة النشاط الاقتصادي مثل إهمال حقوق ومطالب العاملين في المنظمة وإهمال آثار التلوث البيئي الناتج عن مزاولة هذه المنظمات لنشاطها الاقتصادي .

ولعل أهم النتائج التي أسفر عنها منهج دراسة القيم الذي يهتم بالتوسيع فى مفهوم الوحدة المحاسبية بحيث يشمل كافة الأطراف التي تساهم في تحقيق النشاط الانتاجي هو ظهور مايعرف بالمحاسبة عن المسئوليات الاجتماعية لمنظمات الأعمال التي يجب أن تتحمل إدارتها نوعين من المسئولية مسئولية

خاصة هدفها تحقيق الربح للملاك ، ومسئولية اجتماعية هدفها المساهمة في تحقيق رفاهية المجتمع ، ومن ثم فإن الأداء الاجتماعي لهذه المنظمات يعد بمثابة قيد علي هدف تعظيم الربح ، الأمر الذي يلقى علي عاتق المحاسبين والمراجعيين ضرورة القيام بتقويم الأداء الاجتماعي لهذه المنظمات والتعرف علي مدي وفائها بمسئولياتها الاجتماعية تجاه المجتمع الذى تعمل فيه وذلك عن طريق المراجعة الاجتماعية التي تهتم بدراسة الآثار الداخلية والخارجية للنشاط الاجتماعي لهذه المنظمات، والمتمثلة في التكاليف والمنافع الاجتماعية التي يعود معظمها علي أطراف خارج المنظمة .

وتقويم الأداء الاجتماعي لهذه المنظمات يتم من خلال مجموعة من المؤشرات الكمية والقيمية والنوعية التى تعكس فاعلية وكفاءة هذه المنظمات في تحقيق أهدافها الاجتماعية تجاه العاملين بها وتجاه البيئة المحيطة بها، ومدى التزامها بالقوانين واللوائح والسياسات التي تصفها الدولة لتحسين الآثار الخارجية الناشئة عن مزاولة هذه المنظمات لنشاطها الاقتصادي وأثرها علي البيئة، مدى قيام هذه المنظمات بتخفيض الآثار الخارجية السالبة الناشئة عن التشغيل كالحد من نسبة التلوث، كما تضمن هذه المؤشرات مجموعة من المؤشرات الخاصة بتقويم الأداء الاجتماعي المتعلق بالموارد البشرية وهذا فضلاً عن مجموعة من المؤشرات الخاصة بتقويم أداء هذه المنظمات فيما يتعلق بالأنشطة الخاصة بالمنتجات والخدمات التي تقدمها للمجتمع.

والواقع أن عملية تقويم الأداء الاجتماعي لهذه المنظمات والتي يقوم بها المراجع تستلزم ضرورة تحديد مراكز المسئولية الاجتماعية حتى يتم هذا التقويم علي أساس علمي سليم، هذه المسئولية تستلزم وجود وحدة مستقلة تكون مهمتها الأساسية فى أي منظمة القيام بالوفاء بالمتطلبات الاجتماعية ويكون لها سلطة اتخاذ القرارات الخاصة بتنفيذ هذه المتطلبات في حدود إمكانياتها المتاحة والموضوعة تحت تصرفها فضلاً عن هذا فإن عملية تقويم الأداء الاجتماعي الذي يقوم به المراجع تستلزم وجود مجموعة من المعايير لتقويم الأداء الاجتماعي، هذه المعايير يمكن تصنيفها في مجموعات ثلاثة هي معايير تقويم الأداء الاجتماعي، وهي:

- مجموعة المعايير الخاصة بالمسؤولية الاجتماعية.
- مجموعة المعايير الخاصة بالتشريعات واللوائح الحكومية.
- مجموعة المعايير الخاصة بالتنظيم الداخلي لمنظمات الأعمال للوفاء بمسؤوليتها الاجتماعية.

أولاً: مجموعة المعايير الخاصة بالمسئولية الاجتماعية تتمثل في :

أ- درجة الأمان الخاصة بتجهيزات التشغيل وخطوط الإنتاج، فعدم توافر درجة معينة من الأمان يعرض العاملين للمخاطر ويؤدى إلي خفض روحهم المعنوية .

ب- درجة الأمان في المنتج من حيث التغليف أو التعبئة وطريقة الاستخدام والحفظ وتاريخ الإنتاج والصلاحية وفترة ضمان تعطي الثقة في المنتج ويؤدي إلي تقليل احتمالات التعرض لأي إصابة ناشئة عن الاستخدام .

ج- درجة الأمان المرتبطة بمناولة المواد الخام ذات التكلفة العالية والندرة النسبية فى حالة انخفاضها أو عدم سلامتها يمكن أن يؤدي إلي الإسراف والضياع في استخدامها ، كما أن عدم الرشد في استخدامها يمكن أن يترتب عليه أضرار تلحق بالعاملين ويمكن أن يؤدي إلى ارتفاع تكلفتها الإجمالية بالإضافة إلي ارتفاع تكلفتها الاجتماعية المترتبة علي هذا الاستخدام .

د- إجراءات التخلص من النفايات ومخلفات الإنتاج يمكن أن تلحق الضرر بالعاملين والبيئة المحيطة بالمنظمة .

ه- وسائل الحد من التلوث ، فتلوث الهواء له آثاره الضارة علي صحة العاملين ، الامر الذي يترتب عليه زيادة التكاليف الاجتماعية الناشئة عن تكلفة العلاج .

ثانياً: مجموعة المعايير الخاصة بالتشريعات واللوائح الحكومية ويتمثل أهمها في :

أ- التشريعات الخاصة بتعيين الأفراد المعوقين .

ب- التشريعات الخاصة بالمساواة بين العاملين وعدم التمييز بين هؤلاء من حيث الجنس أو اللون أو العقيدة والتشريعية الخاصة بتعيين الأفراد المجندين فى القوات المسلحة حتى قضاء فترة الخدمة الالزامية والوطنية والمساواة بينهم وبين باقي العاملين .

ج- التشريعات الخاصة بتخفيض نسبة التلوث .

د- اللوائح الحكومية الخاصة بالنظافة العامة وطرق التخلص من النفايات ومخلفات الإنتاج هذه التشريعات واللوائح يمكن أن يشكل الالتزام بها مجموعة من المعايير التي يمكن استخدامها في تقويم ومراجعة الأداء الاجتماعي لهذه المنظمات.

ثالثاً: مجموعة المعايير الخاصة بالتنظيم الداخلي لمنظمات الأعمال للوفاء بمسئولياتها الاجتماعية ويتمثل أهمها في:

أ- العمل على تخفيض نسبة الأمية بين العاملين داخل وخارج المنظمة .

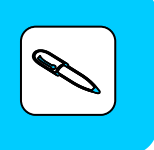
ب- رصف الطرق المؤدية إلي داخل المنظمة وتوفير وسائل النقل للعاملين والعملاء.

ج- توفير خدمات الإسكان والرعاية الصحية للعاملين داخل المنظمة باسعار اقتصادية.

د- التوسع في إنشاء المساحات الخضراء المحيطة بالمنظمة وإقامة النوادي الرياضية والاجتماعية للعاملين في المنظمة .

جدير بالذكر أن قيام منظمات الأعمال بكل هذه الأنماط الاجتماعية يشكل مجموعة من المعايير يمكن استخدامها في تقويم ومراجعة الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال.

تدريب (4)



-الهدف الثاني من أهداف المراجعة الاجتماعية هو تقويم الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال ما هي مستلزمات تحقيق هذا الهدف؟

الهدف الثالث:

ترشيد القرارات الخاصة بأنشطة المسئولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال وتحديد النطاق الأمثل لهذه الأنشطة:

يستلزم تحقيق هذا الهدف ضرورة قيام المراجع بدراسة الآثار الخارجية لنشاط منظمات الأعمال، نظراً لأن المراجعة الاجتماعية مجال مهني يهدف إلي توفير البيانات والمعلومات اللازمة لتقويم الأداء الاجتماعي لهذه المنظمات كما أن لفظ الأداء الاجتماعي ينصب علي كل ما من شأنه التأثير على رفاهية المجتمع أو طائفة من طوائفه بما لا يتعارض مع مصالح واهتمامات طائفة أخرى ولما كانت المراجعة الاجتماعية تعد منهجاً لتوفير البيانات اللازمة لتقويم الأداء الاجتماعي علي مستوى المنظمة أصبحت الآن تتناول أموراً متعددة ، فبجانب اهتمامها بدراسة وتقويم الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال ومدي وفائها بمسئولياتها الاجتماعية تجاه المجتمع الذي تعمل فيه اتسع نطاقها ليشمل ضرورة قيام المراجعين بدراسة الآثار الخارجية لنشاط هذه المنظمات وفى هذا الشأن يوجد اتجاه في الفكر المحاسبي ينادي بضرورة قيام مراجع الحسابات بالتحقيق من صحة الأرقام

التي تعدها منظمات الأعمال والخاصة بالتكاليف والمنافع الاجتماعية. فرقم صافى الربح الذي يظهره حساب الأرباح والخسائر لمنظمات الأعمال التابعة للقطاع العام لا يعكس بالضرورة كفاءة هذه المنظمات ، نظراً لتدخل الدولة في أوجه النشاط التي تقوم بها مادة المنظمات وإلزامها بأسعار وأوضاع معينة لصالح المجتمع. نتيجة لهذا أصبح من الضروري أخذ المنافع الخارجية والتكاليف الاجتماعية والآثار القانونية التي تحدثها هذه المنظمات وما تتمتع به من منافع اجتماعية في الاعتبار عند قياس الكفاءة الكلية لهذه المنظمات.

إن معظم المعلومات الواجب توافرها للوصول إلي هذا الهدف لا يمكن الوصول إليها من خلال نظم المعلومات المتعارف عليها لكن يجب الوصول إليها من خلال بعض الدراسات الخاصة ، ويمكن التدرج في تطبيق ذلك علي مجالات معينة وعن طريق الخبرة والدراسات والبحوث والتغلب علي مشاكل القياس يمكن أن يطبق هذا الأمر في مجالات جديدة.

كما يرى أصحاب هذا الاتجاه أن القابلية للمقارنة بين منظمات الأعمال المملوكة للقطاع العام ومنظمات الأعمال الخاصة تحتم ضرورة قياس التكاليف والمنافع الاجتماعية لمنظمات الأعمال المملوكة للدولة وتعديل أرباحها للوصول إلي رقم صافى الربح المعدل لتلك المنظمات وإذا كانت الدولة تتدخل لتحديد أسعار بعض المنتجات التي تنتجها هذه المنظمات لصالح فئات معينة ، فهي علي هذا النحو تحد من حرية هذه المنظمات في تحديد أسعارها وبالتالي فان الفرق بين السعر الذي تفرضه الدولة وبين السعر التنافسي بالنسبة لحجم المبيعات يعتبر بمثابة عبء اجتماعي تتحمله هذه المنظمات يجب إضافته إلي رقم صافي الربح الذي تظهره القوائم المالية التقليدية للوصول إلي مقياس سليم للكفاءة كما أن تدخل الدولة عن طريق التشريعات العمالية وإلزام منظمات الأعمال بتعيين الخريجين كما هو الحال في بعض الدول هو أمر غير موجود في منظمات الأعمال الخاصة غير المملوكة للدولة قد يترتب عليه زيادة أعباء تلك المنظمات نتيجة لتوظيف هؤلاء الخريجين وحتى يتحقق القياس السليم للكفاءة وتتحقق القابلية للمقارنة يجب قياس تلك العمالة الإضافية وإضافتها إلي رقم صافى الأرباح التي تحققها شركات القطاع العام لأنها تعتبر تكاليف اجتماعية تحملتها المنشآت نيابة عن المجتمع فضلاً عن هذا فإن تدخل الدولة لتوفير مدخلات الإنتاج بأسعار مدعومة يمثل عائداً اجتماعياً يجب استعادته من أرباح شركات القطاع العام للوصول إلي رقم صافي الربح المعدل والذي يمكن أن يطلق عليه ربح الكفاءة وفي نفس الوقت يجب أن يستبعد من رقم صافى الربح فروق أسعار العملة التي توفرها سعر الرسمي أو التشجيعي وبين أسعار السوق لتلك العملات لأنها تعد بمثابة دعم اجتماعي علي أن يستبعد من تلك الأرباح الإعانات المباشرة التي تحصل عليها المنظمة من الدولة مثل إعانات الإنتاج.

وينادي هذا الاتجاه بضرورة إضافة قائمة جديدة إلي القوائم المحاسبية التقليدية يطلق عليها قائمة أرباح وخسائر التنمية الاقتصادية ، تكون وظيفتها الرئيسية تعديل رصيد حساب الأرباح والخسائر للوصول إلى أرباح الكفاءة، لتظهر هذه الأرباح في قائمة الأعباء الاجتماعية التي تتحملها المنظمة مضافة إلي رقم صافى الربح الناشئ عن مزاولة نشاطها العادي ، على أن يخصم من ذلك أي منافع اجتماعية يحصل عليها من المجتمع .

ونتفق مع هذا الاتجاه لأهميته في قياس كفاءة منظمات الأعمال لتحقيق القابلية للمقارنة والتخصيص السليم للموارد كما يتفق مع الآراء التي تنادي بضرورة إصلاح مسار الاقتصاد، والتي تطالب بضرورة تحرير القطاع العام من القيود تحقيقاً للمساواة مع القطاع الخاص، نظراً لأن القطاع العام سيظل أداة في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية .

لهذا يجب علي المحاسبين والمراجعين ضرورة قياس كفاءة هذا القطاع ومدى مساهمته في التنمية الاجتماعية كجزء من مسئوليتهم الاجتماعية .

كما يجب أن يكون لمهنة المحاسبة والمراجعة دور فعال في هذا المجال حتى يساهم هؤلاء في حماية موارد المجتمع وتحقيق استغلالها الأمثل وترشيد القرارات الاقتصادية ، كما يجب أن تبدأ مهنة المحاسبة والمراجعة في وضع الأسس والأساليب العلمية التي يمكن الاعتماد عليها في قياس التكاليف والمنافع الاجتماعية في المشروعات المختلفة والصناعات المختلفة. نظراً لأن قياس هذه التكاليف والمنافع يمثل ضرورة وحاجة ماسة تفرضها ظروف الاقتصاد السوداني والمصري كما يجب أن تضع المنظمات المهنية في مصر والسودان إلى إجراءات ومعايير المراجعة الاجتماعية التي يجب اتباعها في مجال فحص ومراجعة هذه العناصر باعتبارها آثاراً خارجية لنشاط منظمات الأعمال، هذه الآثار قد تتمثل في تكاليف ومنافع اجتماعية يعود معظمها علي أطراف خارج المنظمة، يصعب قياسها ويمثل هذا القياس المشكلة الأساسية التي تواجه الإفصاح المحاسبي الشامل عن نشاط المسئولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال ويتطلب بالضرورة الالتجاء إلي التقدير الشخصي، كما أن أساليب القياس في هذا المجال ما تزال في بداية الطريق ولم تتطور بعد إلي الدرجة التي يمكن الاعتماد عليها في بناء نموذج للإفصاح المحاسبي عن المعلومات الاجتماعية.

تدريب (5)

-اشرح مستلزمات تحقيق الهدف الثالث.

أسئلة التقويم الذاتي

1- عرف مفهوم المراجعة الاجتماعية.
2- عرف مفهوم المراجعة المالية.
3- ما هو الهدف من المراجعة الإدارية؟
4- اذكر أهداف المراجعة الاجتماعية.
5- عدد مجموعة المعايير الخاصة بالمسئولية الاجتماعية.
6- ما هي المعايير الخاصة بالتشريعات واللوائح الحكومية؟
7- اذكر مجموعة المعايير الخاصة بالتنظيم الداخلي للمنظمات.

5. نطاق المراجعة الاجتماعية:

وفقاً لما أوضحنا تعد المراجعة الاجتماعية مجالاً مهنياً ومنهجاً علمياً يهدف إلي توفير المعلومات الخاصة بتقديم الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال ومهما اختلفت المشكلات الاجتماعية من مجتمع إلى آخر، مهما اختلفت طبيعة هذه المشكلات من فترة زمنية إلي أخرى داخل المجتمع الواحد، اتسع نطاق المراجعة الاجتماعية ليشمل مجالات متعددة يحددها نطاق المسئولية الاجتماعية لهذه المنظمات التي تتحدد تجاه فئات معينة تتمثل في:

1) العاملين في المنظمات بصرف النظر عن طبيعة أعمالهم أو مواقعه التنظيمية داخل المنظمة .
2) العملاء والأفراد المستهلكين والمستفيدين من السلع والخدمات التي تقدمها المنظمة للمجتمع .
3) أفراد المجتمع الذي تعمل فيه المنظمة .
4) ملاك المنظمة وهم أصحاب رأس المال المملوك والمقترض واذا كانت المنظمة مملوكة للقطاع الخاص، والدولة إذا كانت المنظمة مملوكة للدولة.

6. إجراءات المراجعة الاجتماعية:

تأخذ إجراءات المراجعة الاجتماعية لمنظمات الأعمال سواء أكانت مملوكة للقطاع الخاص أو مملوكة للدولة ثلاث محاور تتمثل في :

- إجراءات مراجعة وفحص الأداء الاجتماعي الخاص بأنشطة الموارد البشرية .
- مراجعة وفحص الأداء الاجتماعي الخاص بالمنتجات أو الخدمات التي تقدمها المنظمة للعملاء والمستهلكين.
- مراجعة وفحص الأداء الاجتماعي الخاص بالأنشطة الاجتماعية التي تقدمها المنظمة .

وسوف نتناول هذه الإجراءات بالدراسة علي النحو التالي :

1.6 إجراءات مراجعة وفحص الأداء الاجتماعي الخاص بأنشطة الموارد البشرية:

تهدف مراجعة وفحص الأداء الاجتماعي الخاص بالأنشطة الاجتماعية التي تقدمها المنظمة للعاملين والي خلق حالة من الرضا في نفوس هؤلاء العاملين وفي سبيل تحقيق هذا الهدف يتبع المراجع الإجراءات التالية :

- مراجعة مبالغ المرتبات والأجور والمزايا النقدية والعينية وما في حكمها والمكافآت والحوافز والمنح والإعانات للتأكد من قيمتها ومدى التزام المنظمة بدفعها ومدى مساواتها للمبالغ التي تدفعها منظمات الأعمال الأخرى المماثلة .
- مراجعة المبالغ المدفوعة كإعانات في حالة العجز الجزئى والعجز الكامل وفي حالة الوفاة ومراجعة نظم المعاشات الاستثنائية والمعونات والمعاشات الإضافية للتأكد من كفايتها وسرعة وانتظام صرفها للمستحقين .
- مراجعة وفحص حالات إصابات العمل والأمراض الناشئة عن مزاولة النشاط، والمبالغ التي أنفقتها المنظمة علي المراكز الطبية داخل وخارج المنظمة والتحقق من مدي سلامة البيئة الصحية المحيطة بالعاملين ومدى توافر الرعاية الطبية والمهنية لهم.
- مراجعة وفحص برامج تأهيل وتدريب العاملين في المنظمة لزيادة مهاراتهم داخل وخارج المنظمة وتحقيق رضاهم عن العمل.
- مراجعة المبالغ التي قامت المنظمة بانفاقها لتهيئة ظروف العمل من حيث الأمن والأمان والرعاية الاجتماعية.
- مراجعة نظم وسياسات ترقية العاملين بناءاً علي قدراتهم وتحقيق فرص متساوية للترقية.
- مراجعة المبالغ التي أنفقتها المنظمة علي بعثات العمرة والحج المقدمة للعاملين والأسس التي تم بناءاً عليها اختيارهم لأداء هذه المناسك وكذلك مراجعة وفحص المبالغ التي أنفقتها

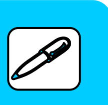
المنظمة لإقامة الشعائر الدينية وكذلك مراجعة المبالغ التي أنفقتها علي الندوات والمسابقات الدينية وللتحقق من صحتها وإنفاقها بالشكل المناسب .

- مراجعة أعداد أبناء العاملين المعنيين بالمنظمة والمرشحين لشغل الوظائف الشاغرة والتأكد من إعطاء المنظمة الأولوية في تعيين أبناء العاملين المؤهلين لشغل هذه الوظائف.

2.6 مراجعة وفحص الأداء الاجتماعي الخاص بالمنتجات والخدمات التي تقدمها المنظمة للعملاء والمستهلكين:

تهدف مراجعة وفحص الأداء الاجتماعي الخاص بالمنتجات والخدمات التي تقدمها المنظمة إلي العملاء والمستهلكين إلي خلق نوع من الرضا في نفوس هؤلاء عن السلع والخدمات التي تقدمها المنظمة وفى سبيل تحقيق هذا الهدف يتبع المراجع الإجراءات التالية :

- مراجعة وفحص نظم التكاليف والتسعير المتبعة للتحقق من مناسبة وعدالة أسعار هذه السلع والخدمات .
- مراجعة وفحص إجراءات المحافظة علي سلامة العملاء عند استخدام المنتج والتأكد من التزام المنظمة بالإفصاح التام علي حدود ومخاطر استخدام وعدم صلاحية المنتج .
- مراجعة وفحص المبالغ التي أنفقتها المنظمة علي ضمان أمان المنتج وعدم التعرض لأي إصابات عند الاستخدام.
- مراجعة وفحص المبالغ التي أنفقتها المنظمة علي دراسة وبحوث السوق للارتقاء بجودة المنتجات والخدمات التي تقدمها للعملاء والمستهلكين علي اختلاف مستويات دخولهم و أذواقهم.
- مراجعة وفحص المبالغ التي انفقتها المنظمة علي الإعلان عن منتجاتها أو خدماتها للتحقق من صدق هذه المبالغ في خلق طلب حقيقي علي هذه السلع والخدمات دون خداع للعملاء والمستهلكين .
- مراجعة وفحص المبالغ التي أنفقتها المنظمة علي إعداد البرامج التعليمية للعملاء والمستهلكين لتبصيرهم بخصائص المنتجات والخدمات التي تقدمها المنظمة وطرق ومجالات استخدام المنتج والتغيرات المزمع إجراءها عليه.



تدريب (6)

-وضح الهدف من مراجعة وفحص الأداء الاجتماعي الخاص بالمنتجات والخدمات التي تقدمها المنظم.

3.6 مراجعة الأداء الاجتماعي الخاص بالأنشطة الاجتماعية التي تقدمها المنظمة

فيما يتعلق بمراجعة الانشطة الاجتماعية التي تقوم بها منظمات الأعمال نتفق مع ما يراه بعض كتابنا المحاسبين فيما يختص بإجراءات المراجعة الواجب علي مراقب الحسابات اتباعها في هذا الشأن وهي :

- ضرورة تأكد المراقب من وجود برامج للأنشطة الاجتماعية التي تقوم بها المنظمة وذلك باطلاعه علي القرارات الإدارية التي تم اتخاذها في هذا المجال ، كما يجب عليه التعرف علي خطة العمل المعتمدة من جانب إدارة المنظمة والخاصة بتنفيذ أوجه النشاط الاجتماعية ومطابقة البرامج التي تم إعدادها بواسطة المنظمة في مجال المسئولية الاجتماعية مع القرارات التي تم اتخاذها من جانب الدولة من وقت إلي آخر والخاصة بالمسؤلية الاجتماعية هذه المنظمات تجاه المجتمع الذي تعمل فيه .
- ضرورة حصر العمليات الاجتماعية التي قامت المنظمة بإنجازها خلال الفترات الزمنية مثل العمليات المرتبطة بالإنفاق علي حماية البيئة من التلوث الناتج عن مزاولة المنظمة لنشاطها الإنتاجي وبرنامج تنمية المهارات المرتبطة بالموارد البشرية ، وبرامج تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية والفكرية المرتبطة بتنمية أفراد المجتمع المحيطة بالمنظمة.
- مراجعة عناصر التكاليف الخاصة بالمشروعات الرأسمالية الاجتماعية التي تم انجازها علي الفترة المحاسبية محل المراجعة وفى هذا الشأن يجب علي مراقب الحسابات التأكد مما يلي:

أ- أن كافة النفقات الرأسمالية التي تم تحميلها علي المشروعات الاجتماعية لا تتضمن أية نفقات تخص أوجه النشاط الاستثمارية الاقتصادية الأخرى الخاصة بمزاولة المنظمة لنشاطها الاجتماعي ويتمكن المراقب من ذلك عن طريق مراجعة وفحص المستندات المؤيدة لبنود الإنفاق الاستثماري الاجتماعي التي قامت بها المنظمة والتحقق من عدم الخلط بين هذه المصروفات وتلك الخاصة بالإنفاق الاستثماري علي الأنشطة الاجتماعية التي تقوم بها المنظمة .

ب- يجب على المراقب أن يتأكد من أن النفقات الاستثمارية الاجتماعية قد تم إدراجها كبنود للأصول الاجتماعية في قائمة المركز المالي الاجتماعي للمنظمة.

ج- مراجعة معدلات الإهلاك المرتبطة بالأصول الاجتماعية وفقاً للمعدلات المتعارف عليها لإهلاك هذه الأصول .

د- مراجعة النفقات الاجتماعية الجارية مراجعة مستندية وحسابية مع ضرورة القيام بمراجعة اختبارية لبعض بنود هذه النفقات مع ضرورة الاطمئنان إلي صحة التوجيه المحاسبي لهذه النفقات .

ه- عند إعداد التقارير المحاسبية التي تصف مساهمة المنظمة في الأنشطة الاجتماعية يجب علي مراقب الحسابات التأكد من وجود أسس موضوعية لتقويم كل من التكلفة والعائد الاجتماعي .

و- يجب علي مراقب الحسابات التأكد من دقة التبويب المحاسبي لعناصر النفقات الجارية والاستثمارية التي تتحملها المنظمة ونطاق تلك المسئولية وفي هذا الشأن يجب اتباع إجراءات المراجعة المتعارف عليها فى تحقيق كل من النفقات الاجتماعية الجارية والنفقات الاجتماعية الاستثمارية ويمكن أن يتحقق ذلك علي النحو التالي:

- مراجعة النفقات الاجتماعية الجارية.
- مراجعة النفقات الاجتماعية الاستثمارية.

أولاً: مراجعة النفقات الاجتماعية الجارية:

تتمثل إجراءات مراجعة النفقات الاجتماعية الجارية الواجب علي مراقب الحسابات إتباعها فيما يلي:

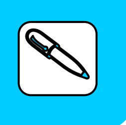
- إجراء مراجعة مستندية كاملة لمختلف بنود الإنفاق الاجتماعي الجاري.
- القيام بمراجعة حسابية لمختلف بنود الإنفاق الاجتماعي الجاري ومطابقة البنود الإجمالية بمختلف تفاصيلها مع ما هو مثبت في سجلات المنظمة.
- التأكد من وجود توجيه محاسبي محدد لمعالجة وتبويب هذه النفقات في مجموعة مستقلة وذلك عن طريق إعداد حساب مستقل لمصروفات كل نشاط من الأنشطة الاجتماعية بدفتر الأستاذ.
- التأكد من تطبيق المنظمة للقرارات اللازمة التي تصدرها الدولة والخاصة بالمسئولية الاجتماعية للمنظمة تجاه المجتمع الذي تعمل فيه مثل إنشاء نظام لطرد الأدخنة بالارتفاعات

المطلوبة ، وإنشاء مصارف لمخلفات المياه بعدم استخدامها لمكافحة تلوث الهواء وتلوث المياه جدير بالذكر في هذا الشأن تكون أدلة الاثبات التي يعتمد عليها هي المستندات المؤيدة للنفقات الجارية الخاصة بتلك الأنظمة الرقابية للنواحي الاجتماعية للمنظمة .

ثانياً: مراجعة النفقات الاجتماعية الاستثمارية:

تتمثل إجراءات مراجعة هذه النفقات فيما يلى :

- مراجعة القرارات الإدارية التي اتخذتها المنظمة بمجموع المشروعات الاستثمارية الاجتماعية التي تقوم بها والتي تم تنفيذها خلال الفترة محل الفحص والوقوف علي ماتم تنفيذه منها خلال هذه الفترة.
- مراجعة كافة بنود هذه النفقات مراجعة مستندية وحسابية و التأكد من أنها تخص العمليات الاستثمارية الاجتماعية علي وجه التحديد مع ضرورة التأكد من عدم تحميل أي بنود إنفاق اجتماعي جاري ضمن هذه البنود.
- ضرورة التأكد من إدراج هذه النفقات في قائمة المركز المالي الاجتماعي.
- التأكد من احتساب الإهلاك اللازمة للأصول الثابتة الاجتماعية وفقاً لطريقة ثابتة من طرق قياس الإهلاك والإفصاح عن معدلات إهلاك هذه الأصول فى قائمة المركز المالي الاجتماعي – وقائمة المركز المالي الشاملة للمنظمة.
- ضرورة قيام مراقب الحسابات عند إعداد التقرير النهائى لعملية المراجعة بالإفصاح عن الأنشطة الاجتماعية التي تم اتخاذها وفقاً للقوانين والأوامر الإدارية وقرارات الجمعية العمومية الملزمة في هذا الشأن وفى حالة تقصير المنظمة فى تنفيذ هذه القوانين والأوامر والقرارات يجب أن يشير إلي ذلك في تقريره الوارد عن نتيجة أعمال المنظمة ومركزها المالي



تدريب (7)

-كيف يتأكد المراقب من وجود برامج الأنشطة الاجتماعية التي تقدمها المنظمة؟

أسئلة التقويم الذاتي

؟

1- ما هي الفئات التي يشملها نطاق المراجعة الاجتماعية؟
2- عدد إجراءات المراجعة الاجتماعية.
3- من أهداف المراجعة الاجتماعية الخاصة بالأنشطة الاجتماعية التي تقدمها المنظمة للعاملين خلق حالة من الرضا في نفوس هؤلاء العاملين. اذكر الإجراءات التي يتبعها المراجع في سبيل تحقيق هذا الهدف.

7. تقرير المراجعة الاجتماعية :

تمثل المراجعة الاجتماعية نشاطاً مستقلاً يهدف إلي فحص البيانات المالية الخاصة بالأنشطة الاجتماعية لمنظمات الأعمال والتي تم اثباتها في السجلات والدفاتر والقوائم المالية، ويهدف تقرير المراجعة الاجتماعية إلي إبداء رأي فني محايد عن مدى تعبير تقارير النشاط الاجتماعي والقوائم المالية تعبيراً صادقاً عن الأداء الاجتماعي للمنظمة والإفصاح عن ذلك لمستخدمي التقرير داخل وخارج المنظمة.

1.7 المجالات التي يشملها تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة وفحص أنشطة المسؤولية الاجتماعية

إن تقرير مراقب الحسابات النهائى عن فحص ومراجعة الأنشطة الاجتماعية للمنظمة يجب أن يوضح فيه رأي المراقب الفني المحايد في المجالات الرئيسية التالية:

- مدى نجاح أو فشل المنظمة في خلق حالة من الولاء والانتماء داخل نفوس العاملين تجاه المنظمة .
- مدي نجاح أو فشل المنظمة في خلق حالة من الإشباع والرضا داخل نفوس العملاء عن السلع والخدمات التي تقدمها المنظمة لهم .
- مدي نجاح أو فشل المنظمة في خلق صورة ذهنية طيبة يقبلها الرأى العام للمجتمع المحيط بالمنظمة .
- مدي نجاح أو فشل المنظمة في تحقيق عائد مناسب علي رأس المال المستثمر في حالة الملكية الخاصة وتحقيق أهداف الدولة فى هذا المجال فى حالة الملكية العامة .

- ونعتقد أن تحقيق ذلك يرتبط بالدرجة الأولى بضرورة تحديد نطاق مسئولية مراقب الحسابات، فى هذا المجال، الأمر الذي يستلزم ضرورة البحث والاتفاق علي مجموعة معايير المراجعة الاجتماعية حتى تستقر إجراءات مراجعة المسئولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال، حتى يتمكن المراجعون من إعداد تقاريرهم الدورية والنهائية عن هذه المسئولية، ولاشك أن مراقب الحسابات سيعتمد في تقريره علي هذه المعايير حتى يتمكن من إبداء رأيه الفني المحايد عن مدى تعبير تقارير النشاط الاجتماعي والقوائم المالية تعبيراً صادقاً عن الأداء الاجتماعي للمنظمة والإفصاح عن هذا الرأي للأطراف المختلفة .

وكما هو الحال في المراجعة المالية قد يكون تقرير المراجع الخارجي عن المسئوليات الاجتماعية لمنظمات الأعمال تقريراً نظيفاً خالياً من التحفظات والملاحظات أو القيود سواء علي نطاق الفحص والتحقق أو تقديم الأداء الاجتماعي أو على القوائم المالية الختامية، وقد يشتمل التقرير علي مجموعة من التحفظات والملاحظات والقيود.

2.7 نماذج تقرير مراقب الحسابات عن المسئولية الاجتماعية:

أولاً: نموذج لتقرير مراجعة اجتماعية مطلق:

راجعنا القوائم الاجتماعية الختامية لشركة .... في 31 ديسمبر سنة والتى تعكس الأنشطة الاجتماعية الخاصة بالعاملين وحماية المستهلك والرقابة علي التلوث والحد من الضوضاء ، والتفاعل مع البيئة ، وتدخل تحت مجالات المسوؤلية الاجتماعية الثلاث وهي : مجال الموارد البشرية الداخلية ، ومجال الموارد البشرية لخارجية ، ومجال البيئة المحيطة.

وقد تمت المراجعة الاجتماعية وفقاً للأصول المهنية والمعايير المتفق عليها ، وفي حدود ما قمنا به من جرد اجتماعي واستفسارات واستطلاع للرأي ودراسات فنية متخصصة ، وبالتعاون مع المنظمة التي تتبع نظام محاسبي اجتماعي مستقلاً ، وبعد إجراء الفحص والاختبارات اللازمة للدفاتر والسجلات والمستندات الخاصة بالنشاط الاجتماعي ، وإجراء تقييم الأداء الاجتماعي للمنظمة في ضوء أساليب القياس والمعايير المتبعة في ذلك .

وفي رأينا المبني علي ما تقدم أن قائمة الدخل الاجتماعي للشركة تعطي صورة صادقة وواضحة عن نتيجة النشاط الاجتماعي كما أن قائمة الميزانية العمومية الاجتماعية تعكس المركز الاجتماعي للمنظمة بدقة ووضوح ، وذلك من خلال الفترة من أول يناير سنة .... وحتى 31 ديسمبر سنة ...... فضلاً عن أن نتائج تقييم الأداء الاجتماعي ايجابية وتعكس فعالية النشاط الاجتماعي بها والتزاماتها بالمسئولية الاجتماعية فى مختلف مجالاتها تجاه المجتمع .

"توقيع المراجع الاجتماعي"

رقم سجل المحاسبين والمراجعين ...

(اسم المكتب)

ثانياً: نموذج لتقرير مراجعة اجتماعية مقيد:

راجعنا القوائم الاجتماعية الختامية لشركة ....في 31 ديسمبر سنة والتى تعكس الأنشطة الاجتماعية الخاصة بالعاملين وحماية المستهلك والرقابة على التلوث والحد من الضوضاء والتفاعل مع البيئة وتدخل تحت مجالات المسئولية الاجتماعية الثلاثية وهي مجال الموارد البشرية الداخلية ومجال البيئة المحيطة .وقد تمت المراجعة الاجتماعية وفقاً للأصول المهنية والمعايير المتفق عليها وفي حدود ما قمنا به من جرد اجتماعي واستفسارات واستطلاع للرأي ودراسات فنية متخصصة ، وبالتعاون مع المنظمة التي تتبع نظام محاسبي اجتماعي مستقل وبعد إجراء الفحص والاختبارات اللازمة للدفاتر والسجلات والمستندات الخاصة بالنشاط الاجتماعي ،وإجراء تقييم الأداء الاجتماعي للمنظمة في ضوء أساليب القياس والمعايير المتبعة في ذلك،وباستثناء ما يلي:

أ- أننا لم نتمكن من الاطلاع على الدراسات الخاصة بالرقابة على تلوث البيئة المحيطة ، نتيجة الأمطار الحمضية الناتجة عن الغازات المتصاعدة من التشغيل ،بالرغم من إظهار تكاليفها النقدية والعائد الاجتماعي لها في القوائم ،وهذا يؤدى إلى إعطاء نتيجة غير صحيحة لصافى الدخل الاجتماعي.

ب- لم يصلنا شهادات من المؤسسات التعليمية تفيد صحة المساعدات المالية التى قدمتها المنظمة إليها ،وكذلك الأصول المعارة لها من قبل المنظمة الأمر الذى يضخم قيمة الأصول الاجتماعية للمشروع بصورة مشكوك فيها،وفي مواجهة ما تقدم نرى ضرورة حذف قيمة تكاليف وعوائد الدراسات المذكورة من قائمة الدخل الاجتماعي وإظهارها تحت بند المشروعات في جانب الأصول الاجتماعية المتاحة ، وتخفيض هذه الأصول بمقدار الجزء الذى لم تصل له شهادات تفيد صحته.

وفي رأينا المبنى على ما تقدم – وباستثناء ما سبق – إن قائمة الدخل الاجتماعي للشركة تعطى صورة صادقة وواضحة عن نتيجة النشاط الاجتماعي كما أن قائمة الميزانية العمومية الاجتماعية تعكس المركز الاجتماعي للمنظمة بدقة ووضوح ، وذلك خلال الفترة من أول يناير سنة ...... وحتى 31 ديسمبر سنة .... فضلاً عن نتائج تقييم الأداء الاجتماعي للمنظمة إيجابية وتعكس فعالية النشاط الاجتماعي بها والتزامها بالمسئولية الاجتماعية في مختلف مجالاتها تجاه المجتمع.

توقيع المراجع الاجتماعي

رقم سجل المحاسبين والمراجعين ......

التاريخ : / / م

ثالثاً: نموذج تقرير مراجعة اجتماعية نظيف (غير متحفظ):

لقد راجعنا القوائم الاجتماعية للشركة عن الفترة المالية من 1/1 الي 12/31 والتي تضمنت المعلومات المتعلقة بالانشطة الاجتماعية المختلفة للشركة ، وقد تمت المراجعة وفقاً للأصول المهنية المتعارف عليها ، وفى ضوء أحكام القوانين واللوائح السارية .

وبتحديد نطاق عملية المراجعة فى إجراء الفحص والاختبارات اللازمة للمستندات والسجلات والدفاتر مع التركيز علي البيانات المالية الخاصة بالأنشطة الاجتماعية، كما تتضمن أعمال المراجعة الاطلاع علي التشريعات والنظم والاتفاقات الخاصة بإلزام الشركة بتنفيذ بعض الأنشطة الاجتماعية ، كما تتضمن أعمال المراجعة الاطلاع علي التشريعات والنظم والاتفاقات الخاصة بالزام الشركة بتنفيذ بعض الأنشطة الاجتماعية ، وقد استخدمنا أساليب المراجعة المناسبة لأداء عملية المراجعة وحصلنا على المعلومات والإيضاحات اللازمة لأغراض المراجعة وقد اشتمل الفحص علي بعض الاختبارات اللازمة لإجراء التسجيل المحاسبي وغيرها من إجراءات التدقيق آخذين بعين الاعتبار الطرق المحاسبية الضرورية وطبقاً للمعلومات والبيانات التي حصلنا عليها ، ووفقاً لما هو ثابت بالسجلات والدفاتر والمستندات والتقارير الاجتماعية للشركة ، تبين لنا تقيد الشركة بالتشريعات القانونية واللوائح التي تنظم أو تتعلق بالأداء الاجتماعي للشركة المتمثل في الأنشطة الاجتماعية الخاصة بالعاملين ، وحماية البيئة ، وحماية المستهلك ، وخدمة المجتمع ، والارتفاع بمستوى جودة الانتاج .

وفي رأينا أن القائمة الاجتماعية للشركة والإيضاحات المتممة لها تعبر بوضوح عن الأداء الاجتماعي للشركة وذلك عن الفترة المالية المنتهية فى 0000/12/31م

توقيع المراجع

سجل المحاسبين القانونيين رقم ....

التاريخ : / / م

رابعاً: نموذج لتقرير مراجعة اجتماعية متحفظ:

لقد راجعنا القائمة الاجتماعية للشركة عن الفترة المالية من 1/1 إلى 12/31 والتى تضمنت المعلومات المتعلقة بالأنشطة الاجتماعية المختلفة للشركة ، وقد تمت المراجعة وفقاً للأصول المهنية المتعارف عليها وفى ضوء أحكام القوانين واللوائح السارية .

ويتحدد نطاق عملية المراجعة في إجراء الفحص والاختبارات اللازمة للمستندات والسجلات والدفاتر مع التركيز علي البيانات المالية الخاصة بالأنشطة الاجتماعية، كما تتضمن أعمال المراجعة الاطلاع علي التشريعات والنظم والاتفاقات الخاصة بإلزام الشركة بتنفيذ بعض الأنشطة الاجتماعية ، وقد استخدمنا أساليب المراجعة المناسبة لأداء عملية المراجعة ، وحصلنا علي المعلومات والإيضاحات اللازمة لأغراض المراجعة . فيما عدا :

أ- أننا لم نتمكن من الاطلاع علي تقرير الخبير في مجال البيئة بشأن التلوث الذى تحدثه عمليات الشركة في البيئة المحيطة لتقدير مدي توافق ما تم صرفة في مجال مكافحة تلوث البيئة مع المعدلات المحددة في القانون .

ب- لم نطلع علي اتفاقية العمل مع المقاول بشأن تكاليف رصف الطريق المؤدية إلي مقر الشركة من الخط العام ، لاسيما انه لم يتم استكمال عملية الرصف بنهاية العام المالي ، مما يستلزم تقدير ما يجب أن تتحمله السنة المالية موضوع المراجعة من تلك التكاليف بدلاً من أن تتحملها كاملة كما تم إثباته بالسجلات المحاسبية .

وطبقاً للمعلومات والبيانات التي حصلنا عليها، ووفقاً لما هو ثابت بالسجلات والدفاتر والمستندات والتقارير الاجتماعية للشركة، وفيما عدا ما ورد بتقريرنا، تبن لنا تقيد الشركة بالتشريعات القانونية واللوائح التى تنظم أو تتعلق بالأداء الاجتماعي للشركة المتمثل في الأنشطة الاجتماعية الخاصة بالعاملين، وحماية البيئة، وحماية المستهلك، وخدمة لمجتمع، والارتفاع بمستوى جودة المنتج.

وفي رأينا أن القائمة الاجتماعية للشركة والإيضاحات المتممة لها تعبر بوضح عن الأداء الاجتماعي للشركة – فيما عدا تحفظاتنا أعلاه – وذلك عن الفترة المالية المنتهية فى 0000/12/31م .

توقيع المراجع

سجل المحاسبين القانونيين رقم ......

التاريخ : / / م

نشاط

على ضوء النماذج السابقة عليك أن تقوم بإعداد تقرير مراجعة اجتماعية لمؤسسة قمت بمراجعتها. ولكن حساباتها أو سياساتها الإدارية لم تظهر أي أثر أو اهتمام بالبيئة في جميع نواحيها قدم التقرير لمشرفك الأكاديمي.

أسئلة التقويم الذاتي

أجب عن جميع الأسئلة:

1- تهدف مراجعة وفحص الأداء الاجتماعي الخاص بالمنتجات والخدمات التي تقدمها المنظمة إلى العملاء والمستهلكين إلى خلق نوع من الرضا في نفوسهم ما هي الإجراءات التي يتبعها المراجع في سبيل تحقيق هذا الهدف؟

2- ما هي المجالات الرئيسية التي يجب أن يتضمنها تقرير مراقب الحسابات النهائي عند فحص ومراقبة الأنشطة الاجتماعية؟

3- ما هو الهدف عند تقرير المراجعة الاجتماعية؟

8. الخلاصة:

عزيزي الدارس، أذكرك بالأهداف التعليمية الواردة في بداية هذه الوحدة. وعليك الرجوع إليها مرة أخرى قبل أن تقرأ هذه الخلاصة.

تناولنا في القسم الأول الخطأ الذى يقع فيه الكتاب فى الخلط بين مفهوم المحاسبه الاجتماعية والمراجعة الاجتماعية .ووضحنا أن مفهوم المراجعة المالية والمراجعة الإدارية، في القسم الثاني تحدثنا عن مفهوم المراجعة، تناولنا أهداف المراجعة الاجتماعية ، وهى ثلاث أهداف: الهدف الأول هو إبداء رأي فني محايد عن مدى تعبير التقارير والقوائم المالية في الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال، الهدف الثاني تقويم الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال في شكل مجموعة من المؤشرات تعكس مدى فاعلية وكفاءة هذه المنظمات في الوفاء بمسؤولياتها الاجتماعية تجاه المجتمع الذي تعمل فيه، الهدف الثالث ترشيد القرارات الخاصة بأنشطة المسئولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال وتحديد النطاق لهذه الأنشطة. في القسم الرابع أوضحنا نطاق المراجعة الاجتماعية وذكرنا أنه يشتمل على مجالات متعددة يحددها نطاق المسئولية الاجتماعية لهذه المنظمات التي تتحدد تجاه فئات معينة تتمثل في العاملين في المنظمات والعملاء والأفراد المستهلكين والمستفيدين من السلع والخدمات التي تقدمها المنظمة أو ملاك المنظمة. في القسم الخامس تحدثنا عن إجراءات المراجعة الاجتماعية وذكرنا أن إجراءات المراجعة الاجتماعية لمنظمات الأعمال سواء أكانت مملوكة للقطاع الخاص أو مملوكة للدولة تاخذ ثلاث محاور تتمثل في :

أولاً: إجراءات مراجعة وفحص الأداء الاجتماعي الخاص بأنشطة الموارد البشرية.

ثانياً:إجراءات مراجعة وفحص الأداء الاجتماعي الخاص بالمنتجات أو الخدمات التي تقدمها المنظمة للعملاء والمستهلكين.

ثالثاً: إجراءات مراجعة وفحص الأداء الاجتماعي الخاص بالأنشطة الاجتماعية التي تقدمها المنظمة. القسم الاخير في هذه الوحدة تناولنا فيه تقرير المراجعة الاجتماعية ووضحنا فيه المجالات الرئيسية التي يجب أن يشملها تقرير المراجعة الاجتماعية.

كما قدمنا في هذه القسم نماذج لتقرير المراجعة الاجتماعية منها نموذج مطلق، مقيد ونموذج نظيف والآخر متحفظ.

أرجو أن تكون وحدة مفيدة لك مع تمنياتنا لك دوماً بالنجاح.

9. لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية:

عزيزي الدارس، الوحدة التالية من المواضيع المستحدثة في مجال المراجعة وهي بعنوان المراجعة البيئية وأهمية هذه الوحدة تأتي من الاهتمام المتزايد بأهمية الدور الذي يمكن أن تؤديه المراجعة البيئية لتحسين الأداء البيئي لمنظمات الأعمال.

10. إجابات التدريبات:

تدريب (1)

1) ظهرت الحاجة إلى المراجعة الاجتماعية مع تزايد عدد وحجم المشروعات التى أولت اهتمامها بمفهوم المحاسبة الاجتماعية وظهرت الحاجة إلى وجود مجال مهنى مستقل يهدف الى التأكد من صحة ودقة المعلومات الاجتماعية التى تم الإفصاح عنها فى التقارير والقوائم المالية المنشورة

2) الفرق بين المراجعة المالية والمراجعة الإدارية هو أن المراجعة المالية تهدف إلى إبداء رأي فني محايد عن مدى وكفاءة وصدق القوائم المالية عن حقيقة نتائج أعمال هذه المنظمات ومركزها المالي .والمراجعة الإدارية تهدف إلى تقويم أداء الهيكل التنظيمى لمنظمات الأعمال وفحص وإختبار الخطط والسياسات التى وضعتها الإدارة وقياس كفاءة وفاعلية الإدارة لهذه المنظمات وإبداء رأي فني محايد عن مدى استخدام هذه المنظمات وإبداء رأي فني عن مدى استخدام هذه المنظمات لمواردها على الوجه الأمثل.

تدريب (2)

- المراجعة الإجتماعية تهتم بتقويم اداء المشروع ومسؤولياته من وجهة نظر المجتمع ككل وتهدف إلى تقويم الأداء الاجتماعى لمنظمات الأعمال .
- المراجعة الإدارية تهدف إلى فحص واختبار وتحليل وتقويم لا يعتمد على السجلات والدفاتر والقوائم بل يعتمد على مراجعة الأداء الإدارى مثل مراجعة الخطط والسياسات والإجراءات والنظم الإدارية .

تدريب (3)

يعتمد حجم الأدلة فى المراجعة الاجتماعية على تقرير المراجع بعد دراسة الظروف والحقائق المحيطة بعملية المراجعة ويجب على المراجع دراسة طبيعة العناصر الاجتماعية محل الفحص ودرجة المخاطرة النسبية المرتبطه بكل عنصر من هذه العناصر.

تدريب (4)

لتحقيق هذا الهدف يجب على المراجع تحديد مراكز المسؤولية الاجتماعية حتى يتم هذا التقويم على أساس علمى سليم .

عملية تحقيق هذا الهدف تستلزم وجود مجموعة من المعايير لتقويم الأداء الاجتماعي منها المعايير الخاصة بالمسؤولية الاجتماعية والمعايير الخاصة بالتشريعات واللوائح الحكومية والمعايير الخاصة بالتنظيم الداخلي للمنظمات الأعمال.

تدريب (5)

يستلزم تحقيق الهدف الثالث قيام المراجع بدراسة الآثار الخارجية لنشاط منظمات الأعمال.

تدريب (6)

الهدف من مراجعة وفحص الأداء الاجتماعى الخاص بالمنتجات والخدمات هو خلق نوع من الرضا فى نفوس العملاء والمستهلكين عن السلع والخدمات التى تقدمها المنظمة .

تدريب (7)

يتأكد المراقب من وجود الأنشطة الاجتماعية باطلاعه على القرارات الإدارية التى تم اتخاذها فى هذا المجال كما يجب عليه التعرف على خطة العمل المعتمده من جانب إدارة المنظمة والخاصة بتنفيذ أوجه النشاط الاجتماعي ومطابقة البرامج التى تم إعدادها بواسطة المنظمة في مجال المسؤولية الاجتماعية مع القرارات التى تم اتخاذها من جانب الدولة من وقت لآخر والخاصة بالمسؤولية الاجتماعية لهذه المنظمات تجاه المجتمع الذى تعمل فيه.

11. مسرد المصطلحات:

- **المراجعة الاجتماعية: Social Audit**

  هي عملية فحص لجوانب الأداء الاجتماعي للمنظمة للتأكد من وفاء الإدارة بمسئولياتها الاجتماعية.

- **المحاسبة الاجتماعية: Social Accounting**

  عملية توفير معلومات عن النشاط الاجتماعي لمنظمات الأعمال يمكن على أساسها تقييم نشاط هذه المنظمات.

12. المراجع:

المراجع العربية

1- أحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية ،دار المعرفة الجامعية ، الإسكندرية: 1998.

2- محمد الحسن، أحمد فرغلي، مراجعة الحسابات – المشاكل المحاسبية للمراجعة، مكتبة الثقافة العربية، 1998.

3- فضالة أبو الفتوح، المراجعة العامة، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع ، امبابة، 1993.

4- الصباغ، أحمد عبد المولي ،دراسات وبحوث في المراجعة ، مطبعة جامعة القاهرة ، 1999.

5- غالي، جورج دانيال ،تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الالفية الثالثة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2001م.

6- نجيبة محمد سيد نمر، المسئولية الاجتماعية للمشروعات والمؤسسات الاجتماعية والمالية، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكليف، العدد الأول يناير، 1982م.

7- عبد المجيد ، محمد محمود، الاتجاهات الحديثة في المراجعة ، مكتبة عين شمس ، 1999م.

8- الصبان، محمد سمير، المراجعة مدخل علمي تطبيقي للطباعة والنشر ،الإسكندرية ، 1998م.

9- الصبان، محمد سمير ، دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية، الدار العلمية ، الإسكندرية ، 19997م.

10-الصبان، محمد سمير، علي، عبد الوهاب نصر ، المراجعة الخارجية ، الإسكندرية ، الدار العلمية ، 2002م.

11-عصام الدين محمد متولي، دراسات في الاتجاهات المعاصرة في المراجعة، غير موضح الناشر، 2005.

المراجع الأجنبية :

1- Ansari,Shahid, Enviromental Measuring and Managing Costs,N.Y.Me Graw,Hill Companies,1997.

2- Clive Emmanuel, et.al ,Accounting Management Control, NewYour: Chapman and Hall ,1990.

3- I.F.A.C.The Consideration of Environmental Matters in the Audit of Financial Statements, I.F.C.A. Hand book ,1999.

4- Benard , J.Chi, M. Expertise, in Auditing : A Journal of practice and Theory , supplement 1993.

11 الوحدة الحادي عشر

المراجعة البيئية

محتويات الوحدة

الموضـــــوع	الصفحة
1. مقدمة	**288**
1.1-تمهيد	288
2.1-أهداف الوحدة	289
2. المراجعة البيئية	**290**
1.2-مفهوم المراجعة البيئية	290
2.2-إرشادات المراجعة البيئية	291
3.2-أهداف المراجعة البيئية	292
4.2-المجالات التطبيقية للمراجعة البيئية	292
5.2-أهمية المراجعة البيئية	300
6.2-إجراءات المراجعة البيئية	301
7.2-المبادئ العامة لإجراءات المراجعة البيئية وفقاً للمعيار الدولي 14010 ، 14011	302
8.2-معايير المراجعة البيئية	304
9.2-المعايير الدولية الخاصة بالأمور البيئية	309
10.2-متطلبات الايزو للمراجعة البيئية	312
11.2-المراجع	314
12.2-تقرير المراجعة	314
3. الخلاصة	**318**
4. إجابات التدريبات	**319**
5. مسرد المصطلحات	**320**
6. المراجع	**321**

1. المقدمة:

1.1 تمهيد :

عزيزي الدارس، مرحباً بك إلى هذه الوحدة

مرحباً بك إلي هذه الوحدة وهي آخر وحدة في هذا المقرر أرجو أن تكون موفقاً في استيعابها . تحدثنا في الوحدتين السابقتين عن المراجعة الإدارية والمراجعة الإجتماعية وذكرنا أن هذين الموضوعين من المستجدات في مجال المراجعة.وموضوع هذه الوحدة هو المراجعة البيئية وهو أيضاً من المستجدات في مجال المراجعة . تحتوى هذه الوحدة على أثني عشر قسماً ، في القسم الأول تحدثنا عن مفهوم المراجعة البيئية ، القسم الثاني أشتمل عل الإرشادات ومراجعة نظم الإدارة البيئية، القسم الثالث تناولنا فيه الأهداف، القسم الرابع تحدث عن المجالات التطبيقية، القسم الخامس ناقش الأهمية، القسم السادس وضح الإجراءات، القسم السابع تناول المبادئ العامة للمعيار الدولي 14010، 14011 والخاص بإجراءات المراجعة البيئية، القسم الثامن أشتمل على المعايير الفنية والمهنية ، القسم التاسع تناولنا فيه المعايير الدولية الخاصة بالأمور البيئية وتحدثنا فيه عن القائمين بالمراجعة البيئية، والمراجعة الداخلية، وإقرارات الإدارة وإعداد التقرير، في القسم العاشر تحدثنا عن متطلبات الأيزو للمراجعة البيئية ووضحنا فيه مسؤوليات وأنشطة المراجع الداخلي ومسؤوليات وأنشطة المراجع الخارجي البيئي. في هذا القسم تحدثنا فيه عن مسؤوليات ونشاطات المراجع . القسم الأخير تناولنا فيه تقرير المراجعة ووضحنا فيه متطلبات التقرير ومكانته وتحدثنا عن إبداء الرأي في التقارير البيئية وأهمية التقرير والمعلومات التي تكتسب حتى تقرير المراجعة وفقاً لمتطلبات الأيزو.

عزيزي الدارس، ووضعنا لك في هذه الوحدة بتدريبات وأسئلة تقويم ذاتي ونشاطات نتمنى أن تكون خير معين لك في دراسة هذه الوحدة كما نتمنى لك التوفيق والنجاح.

2.1 أهداف الوحدة :

عزيزي الدارس، ينبغي بعد فراغك من دراسة هذه الوحدة أن تكون قادراً على أن:

1-تعرف مفهوم المراجعة ومفهوم المراجعة البيئية.

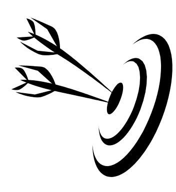
2-تذكر إرشادات المراجعة البيئية.

3-تعدد أهداف المراجعة البيئية.

4-توضح المجالات التطبيقية للمراجعة البيئية.

5-تناقش أهمية المراجعة البيئية.

6-تعدد أنواع المراجعة البيئية.



7-توضح المبادئ العامة للمعيار الدولي (14010 و 14011) الخاص بإجراءات المراجعة البيئية.

8-تقارن بين معايير المراجعة المهنية والفنية.

9-تناقش المعايير الدولية الخاصة بالقائمين بالمراجعة البيئية.

10-توضح المعايير الدولية الخاصة بالأمور البيئية المتعلقة بالمراجعة الداخلية وإقرارات الإدارة وإعداد التقرير.

11-تذكر مسؤوليات وأنشطة المراجع الداخلي والخارجي وفقاً لمتطلبات الأيزو وللمراجعة البيئية.

12-توضح أهمية تقرير المراجعة البيئية للمنشأت.

2. المراجعة البيئية:

1.2 مفهوم المراجعة البيئية:

اختلف الكتاب والباحثون والمنظمات العلمية فى تحديد مفهوم المراجعة البيئية، فبينما يرى البعض أن المراجعة البيئية تعد نشاطاً تقويمياً يعتمد على فحص الأداء البيئي للوحدة الاقتصادية بغرض التحقق من فاعليته وتوافقه مع الترتيبات البيئية المخططة وتحديد آثاره على القوائم الاقتصادية للوحدة.

يرى بعضهم الآخر أن المراجعة البيئية ما هي إلا مراجعة للآثار الخارجية الناتجة عن الأداء الاقتصادي لمنظمات الأعمال على الموارد الطبيعية .

والمراجعة البيئية على هذا النحو يمكن تسميتها بالمراجعة الخضراء Green Auditing كما يعرفها بعض كتابنا المحاسبين بأنها "الفحص المنظم والدوري والموضوعي للآثار البيئية الناشئة عن مزاولة منظمات الأعمال لنشاطها الاقتصادي.

ويرى بعض الباحثين أن المراجعة البيئية هى:

> فحص منظم موضوعى ودوري للأداء البيئى ، بواسطة أفراد متخصصين من داخل أو خارج الوحدة الاقتصادية للتأكد من الالتزام بالقوانين والسياسات الإدارية البيئية ، وتقييم فعالية البرامج الإدارية البيئية، وتوصيل النتائج التي يتم التوصل إليها إلي الأطراف المهتمة بها.

كما يعرفها بعضهم أنها: مراجعة أنشطة المسئولية، أنها عملية منسقة للتحقق من موضوعية الأدلة الوثائق التي يمكن الحصول عليها لتحديد ما إذا كانت الأنشطة البيئية ونظم الإدارة متوافقة مع المراجعة الوظيفية .

أما بعض الباحثين فيرى أن المراجعة البيئية هي:

> منهج للتحقق من سلامة وتقويم الجوانب المختلفة للأداء البيئي في ضوء متطلبات القوانين والتشريعات والسياسات البيئية لمنظمات الأعمال بالإضافة إلي متطلبات المعايير المهنية المتعارف عليها ، بغرض تحسين الممارسات الرقابية على الأداء البيئي .

ووفقاً لمعايير المراجعة الدولية فى مجال المراجعة البيئية (الأيزو 1410) تعرف المراجعة البيئية بأنها:

> عملية التحقق المنظمة والموثوقة للحصول علي دليل المراجعة بشكل موضوعى وتقويمة ، لتحديد ما إذا كانت النشاطات البيئية المحددة والأحداث والظروف والنظم الإدارية أو المعلومات عن هذه المسائل تتطلب مع معايير المراجعة وإيصال نتائج هذه العملية إلي المراجع الداخلي.

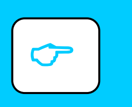
(Environmental Management system & ISO 1400) Guidelines for Environmental Auditing General Principle .

ومن جانبنا نحن نرى أنه مهما اختلفت التعبيرات والمفاهيم الخاصة بالمراجعة البيئية، وطالت أو قصرت الألفاظ يمكن أن تلخص فى:

أن المراجعة البيئية هي نشاط مهنى للتحقق من سلامة وتقويم الجوانب المختلفة للأداء البيئى لمنظمات الأعمال للحصول على دليل أو مجموعة من أدلة الإثبات لتحديد ما إذا كان نظام الإدارة البيئية في هذه المنظمات يطابق معيار مراجعة نظام الإدارة البيئية الموضوع من قبل المنظمة .

نشاط

من خلال دراستك لجميع التعريفات التي وردت في هذه الوحدة عن مفهوم المراجعة البيئية... اكتب تعريفاً شاملاً لمفهوم المراجعة البيئية. واعرضه على مشرفك الأكاديمي.



2.2 إرشادات المراجعة البيئية:

هذا وتجدر الإشارة إلي أن إرشادات المراجعة البيئية، إجراءات المراجعة الداخلية، مراجعة نظم الإدارة البيئية.

Guidelines for Environmenral Auditing, Audit Procedures, Auditing of Environmental Management system.

تتمثل فيما يلي:

أولاً: التعرف على مجال تطبيق الأيزو 14011 الذى يشير إلي إجراءات مراجعة نظم الإدارة البيئية.

ثانياً: توضيح المراجع المناظرة للآيزو 14011 كإرشادات للمراجعة البيئية من خلال إجراءات مراجعة نظم الإدارة البيئية .

ثالثاً: تقديم بعض التعاريف مثل نظام الإدارة البيئية ، ومراجعة نظام الإدارة البيئية، معيار مراجعة نظام الإدارة البيئية .

رابعاً: توضيح أدوار ومسؤليات وأهداف نظام الإدارة البيئية من خلال توضيح أهداف المراجعة والأدوار والمسئوليات والأنظمة .

خامساً: التعرف على المراجعة البيئية من خلال بدء عملية المراجعة والإعداد لها وتقاريرها ، وسوف نتناول ذلك بالتفصيل عند دراسة مجال تطبيق هذا المعيار.

3.2 أهداف المراجعة البيئية :

تهدف المراجعة البيئية لتحقيق الاهداف التالية:

- التأكد من دقة وصحة البيانات المالية المتعلقة بالأداء البيئى للمنشأة والمثبته بالدفاتر والسجلات المحاسبية وغير المحاسبية والقوائم المالية أو أية تقارير خاصة بالأداء البيئي.
- التحقق من سلامة العرض والإفصاح عن الالتزامات والخسائر المحتملة الناشئة عبر الأمور البيئية بالقوائم المالية للمنشأة محل المراجعة .
- إبداء رأي فني محايد عن مدى صدق وسلامة التقرير عن الأموال التي تم إنفاقها على البرامج والأنشطة البيئية بالقوائم المالية للمنشأة محل المراجعة .
- التقرير عن مدي الالتزام الفعلى بتطبيق القوانين والنظم واللوائح التي تحكم الأداء البيئى بالمنشأة محل المراجعة .
- التعرف على الأسباب التي تعوق تحقيق المستوى المطلوب للأداء البيئى وتحديد الإجراءات الواجب اتخاذها والتقرير بذلك لإدارة المنشأة التي تقوم بالمراجعة البيئية .
- توفير نظام متكامل للمعلومات البيئية يساعد فى تحقيق أهداف الخطة القومية البيئية والرقابة عليها .
- إعلام جميع أطراف المجتمع بمدى التزام المنشأة محل المراجعة بمسئولياتها البيئية.

4.2 المجالات التطبيقية للمراجعة البيئية:

للمراجعة البيئية مجموعة من المجالات التطبيقية يمكن ذكرها باختصار فيما يلى :

1.4.2 المراجعة البيئية الأولية :

المجالات التطبيقية للمراجعة البيئية:

أ- المراجعة البيئية الأولية.

ب- مراجعة نظام الإدارية البيئية.

ج- مراجعة الإلتزامات البيئية ومراجعة المنتجات، مخزون المواد الخام.

د- مراجعة أنشطة المسؤولية البيئية.

يجب على المراجع أن يحدد الوضع الحالي للمنظمة، فيما يتعلق بالبيئة، عن طريق وسائل المراجعة البيئية الأولية، ويمكن أن تغطي المراجعة الأولية التالي:

- تحديد المتطلبات القانونية والتشريعية.
- تحديد الجوانب البيئية لنشاطاتها وسلعها أو خدماتها ، وذلك بهدف تحديد الالتزامات والآثار البيئية المهمة .
- تقويم الأداء مقارنة بالمعيار الداخلي المناسب والمعايير الخارجية والقوانين والرموز والممارسات ومجموعات المبادئ والإرشادات .
- الممارسات والاجراءات الموجودة للإدارة البيئية .
- تحديد الاجراءات والسياسات الموجودة المتعاملة مع نشاطات التوريد والتعاقد
- التغذية العكسية الناتجة عن التحقيق فى الحوادث السابقة لعدم المطابقة.
- فرض المنفعة التنافسية .
- مراجعات الجهات المهتمة.
- وظائف أو نشاطات النظم التنظيمية الأخرى التي يمكن أن تقوي أو تعوق الأداء البيئي.

وفى جميع الحالات يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار النطاق الكامل لظروف التشغيل بما في ذلك الحوادث الممكنة وأوضاع الطوارئ، ويجب أن توثق عملية المراجعة البيئية الأولية ونتائجها .

هذا ويلاحظ أن الخطوة الأولى المهمة هي تطوير قائمة من المجالات التي يجب أن تتم مراجعتها لذلك يمكن أن تتضمن نشاطات المنظمة عملاً محددة أو موقعاً محدداً وهناك بعض الطرائق الشائعة الاستخدام للقيام بالمراجعة وإيصالها وهي تتضمن التالي :

- الاستبيان
- المقابلات
- قوائم الفحص

- القياس والمعاينة المباشرة
- مراجعة السجلات
- التمييز (قياس إلى أفضل نمط) Benchmarking

ويمكن أن تستشير المنظمات بما فيها المشروعات الصغيرة المتوسطة الحجم ، عدداً من المصادر الخارجية مثل :

- الوكالات الحكومية وعلاقتها بالقوانين والتراخيص .
- قواعد البيانات أو المكتبات الإقليمية أو المحلية .
- المنظمات الأخرى لتبادل المعلومات
- الاتحادات الصناعية .
- المنظمات الكبيرة للزبائن.
- مصنعى التجهيزات واستعمالاتها.
- علاقات العمل وعلى سبيل المثال أولئك الذين يقومون بالنقل وتنظيم الهدر.
- المساعدة المهنية.

وفقاً لإرشادات (الآيزو 1401) للمراجعة البيئية يجب أن تحدد المراجعة الأهداف المحددة من قبل المراجع الداخلي، ويجب أن يحدد مجال التطبيق مع المراجع القائد (مراقب الحسابات) بالتعاون مع المراجع الداخلي لتحقيق هذه الأهداف كما يجب أن يصف مجال التطبيق نطاق وحدود المراجعة البيئية كما يجب أن يتم إعلام هذه الاهداف ومجال التطبيق إلي منظمات الأعمال محل المراجعة .

يقصد بمراجعة نظام الإدارة البيئية قيام المراجع (القائد أو مراقب الحسابات) بعمليات التحقق والإثبات المؤسسة والمنظمة بشكل موضوعي للحصول علي دليل أو مجموعة من أدلة الإثبات، وتقويم هذه الأدلة، لتحديد ما إذا كان نظام الإدارة البيئية فى المنظمة مطابقاً لمعيار مراجعة نظام الإدارة البيئية الموضوع من قبل المنظمة، وإيصال نتائج هذه العملية للمراجع الداخلي.

2.4.2 مراجعة نظم الإدارة البيئية:

هذا وتتمثل مراجعة نظم الإدارة البيئية فيما يلي:

أ- مراجعة السياسات البيئية التي تم وضعها بواسطة المنظمة (المنشأة).

ب- تحديد مدي التطابق بين الخطط الموضوعة لإدارة البيئة مع معايير وإرشادات المراجعة البيئية .

ج- تحديد المدى الزمنى الذي تنفذ وتطبق فيه الترتيبات المخططة لإدارة المسئوليات البيئية للمنظمة .

د- إيجاد نظم منظورة للإدارة البيئية .

حيث أن نظام الإدارة البيئية وفقاً لمتطلبات (الآيزو 14011) يمثل جزءاً من النظام الإدارى الشامل، حيث يتضمن الهيكل التنظيمي، وأنشطة التخطيط، والمسئوليات والإجراءات والعمليات والموارد المتعلقة بتطوير السياسات البيئية وتطبيقها وتحقيقها ومراجعتها والمحافظة عليها كما ورد فى (الآيزو 14001) لعام 1996م .

❖ مراجعة الإجراءات المتبعة لتحقيق متطلبات المعايير الدولية الآيزو وهي :

الآيزو 14011 لعام 1996م والخاص بنظم الإدارة البيئية. الآيزو 14010 لعام 1996م والخاص بإرشادات المراجعة البيئية والمبادئ العامة. الآيزو 1401 لعام 1996م والخاص بإرشادات المراجعة البيئية معيار مؤهلات المراجعين البيئيين.

3.4.2 مراجعة الالتزامات البيئية، ومراجعة المنتجات، مخزون المواد الخام:

يرى البعض أن المراجعة البيئية يمتد مجالها ليشمل مراجعة الالتزامات البيئية الناشئة من الأنشطة والعمليات التي تقوم بها منظمات الأعمال فى إطار التزامها بأحكام القوانين والتشريعات التي تحافظ على سلامة البيئة والمراجعة البيئية على هذا النحو تشمل المجالات الآتية:

أ- مراجعة أنشطة المسئولية البيئية للوقوف على النسب المسموح بها أو الحدود القصوى للتلوث البيئي .

ب- مراجعة تقديرات مواقع منظمات الأعمال ذات التأثير البيئي.

ج- مراجعة أنشطة المسئولية البيئية للتأكد من مدى التزام منظمات الأعمال بالقوانين والتشريعات للمحافظة على سلامة البيئة .

د- مراجعة المنتجات وتشمل التقويم المحايد لجودة المنتجات النهائى ، لتحديد مدى مطابقته للمواصفات وصلاحيته للاستخدام ،وبقصد التحقق من أن العمليات الإنتاجية والإنتاج تم وفقاً للقوانين والمعايير الفنية الموضوعة

ه- مراجعة المواد الخام المخزونة والخطرة وتمتد المراجعة البيئية في هذا المجال إلي متابعة آثار هذه المواد من مكان التصدير حتى مكان الاستخدام والتأكد من طريقة شحنها والتأكد من مطابقة هذه الطريقة مع الطرق المتعارف عليها لشحن المواد الخطرة .

4.4.2 مراجعة أنشطة المسئولية البيئية

وتشمل المجالات التالية :

أ- التحقق من اتفاق أنشطة المسئولية البيئية للمنشأة مع القوانين والتشريعات البيئية.

ب- تقويم مدى التزام المنشأة بالقوانين والتشريعات المنظمة لسلامة البيئة .

ج- التقرير عن مدى التزام المنشأة الفعلي بتطبيق القوانين واللوائح والنظم التي تحكم الأداء البيئي.

د- تقويم الممارسات الحالية التى تقوم بها المنشأة للتخلص من النفايات .

ه- مدى توافق الأداء البيئي للمنشأة مع البرامج المخططة لإنجاز السياسات البيئية الموضوعة مقدماً من قبل المنشأة .

تدريب (1)

رتب القائمة أ مع ب

القائمة أ	القائمة ب
1-مراجعة بيئية أولية.	1-تقويم مدى إلتزام المنشأة بالقوانين المنظمة لسلامة البيئة.
2-مراجعة نظام الإدارة البيئية.	2-تحديد المتطلبات القانونية والتشريعية.
3-مراجعة الالتزامات البيئية.	3-إيجاد نظم منظور للإدارة البيئية.
4-مراجعة أنشطة المسئولية البيئية.	4-مراجعة المواد الخام المخزونة.

تطبيق عملي :

قامت شركة (دبونت Dupont) وهي أكبر الشركات الكمياوية في العالم بدراسة مستوى الأداء البيئي للشركة نظراً لأن الجمهور لديه صورة سلبية عن الصناعات الكيماوية لما تحمله هذه الصناعة من مخاطر على العاملين فيها وعلى المجتمع الذى تعمل فيه .

وبعد الدراسة المتأنية تبين لرئيس الشركة أن المديرين داخل الشركة لا توجد لديهم اهتمامات بيئية فى مجال العمل يحرصون على تطبيقها بصورة فعالة كما أن هؤلاء قللوا من أهمية القضايا البيئية فى الشركة الخاصة بالنفايات الخطره والإصدارات السامة الناشئة عن مزاولة نشاط الشركة ، لهذا قام رئيس الشركة بوضع مجموعة من الأهداف التى تسعى الشركة لتحقيقها من خلال مراجعة أنشطة المسئولية البيئية .

وقد تضمنت هذه الأهداف ما يلى :

أ- تخفيض النفايات الخطرة بنسبة 35٪ مقارنة بمستويات عام 1990م.

ب- تخفيض الإصدارات السامة فى الهواء بنسبة 60٪ فى عام 1993م مقابل مستويات عام 1987م .

ج- تخفيض الإصدارات الهوائية السرطانية بنسبة 90٪

د- القضاء على جميع الإصدارات السامة إلى الأرض أو المياه السطحية أو جعلها غير خطره.

ه- القضاء على استعمال الأصبغة المعدنية فى البوليمرات .

و- تحمل المزيد من المسئولية تجاه التخلص من النفايات البلاستيكية .

ز- إدخال المجتمعات المحلية فى السلامة والتخطيط البيئي فى جميع المواقع .

ح- دفع تكاليف إدارة 2590 كيلومتر مربع من مواطن المياه البرية مع تأكيد خاص على الأراضي الرطبة.

ط- التخلص التدريجى من صناعة الكربونات الكلورفلورية واستبدالها ببدائل آمنة

ي- تدبير ناقلات النفط ذات الخزانين وصهاريج التخزين ذات الجدارين فى جميع محطات الغازولين .

ولتحقيق هذه الأهداف أعد رئيس الشركة مجموعة من البرامج والندوات البيئية لتوضيح مدى إدراك الشركة للتوقعات الخاصة بالرأي العام وتم تكوين مجلس للقيادة البيئية مكون من كبار نواب الرئيس المسئولين عن الأعمال التجارية والوظائف والعمليات الدولية الرئيسية ، ومن أجل إدخال التفوق البيئى فى ممارسات التشغيل اليومية، اتخذ الأداء البيئي إحدى معايير صرف المكافآت لكبار المديرين وصغارهم، وجرى تقويم أداء كبار المديرين وصغارهم لمعرفة مدى التزاماتهم بسياسيات الشركة البيئية ومدى التزاماتهم بالتشريعات البيئية كما أعتمد رئيس الشركة خطة للمكافآت البيئية احترام البيئة Environment Respect وقد تم تصميم هذه الخطة للاعتراف بدور الأفراد والأعمال التى تظهر تفوقاً في المحافظة على البيئية كما أعلنت الشركة فى عام 1991عن مجموعة من الخطط للإسراع فى عملية التدريب على التخلص من النفايات بحلول عام 1996م

على ضوء الأدلة الجديدة القائلة بأن القضاء على طبقة الأوزون يتم بأسرع مما هو متوقع.

لقد حققت الشركة تقدماً كبيراً تجاه أهدافها فعلى سبيل المثال انخفضت الإصدارات السامة في الهواء بنسبة 30٪ من خلال 1990 وقد حققت درجة معينة فى المرونة عندما حددت لنفسها أهدافاً صعبة الأمر الذي يجعلها سابقة للمتطلبات القانونية ، فقد أنشأت معظم مصانع دوبونت فرقاً تسعى للوصول بالنفايات إلى الحد الأدني ، وقد ظهرت لديها أساليب وطرائق ابتكارية في إدارة هذه النفايات وراح تخفيض النفايات يسير جنباً إلي جنب مع تخفيض تكاليف التشغيل وما كان يعتبر نفايات أصبح يباع على أنه مواد خام لشركات أخرى .

إن هناك فرصاً جديدة للأعمال التجارية والصناعية أخذت فى الظهور والنمو فوصول الشركة بالنفايات إلي حدها الأدنى يمكن أن يساعد زبائنها في إدارة نفاياتهم، وفى بعض الحالات ، وافقت الشركة على استعادة النفايات وتدويرها دون مقابل وتقدم الشركة مجموعة واسعة من الخدمات الاستشارية والعلاجية إلي زبائن الشركات الأخرى، وبذلك فقد جري تشكيل تحالف استراتيجي أقيم حول الفرص البيئية وأدى مشروع مشترك مع شركة إدارة النفايات المتحدة خاص ببناء سلسلة من مصانع استرجاع البلاستيك وتصنيعه وعلى الرغم من أن هذه المصانع قد توقفت الآن عن العمل لكل هذا المشروع المشترك وضع دوبونت علي طريق أحد أهدافها كشركة ، كما تحسنت سمعة دوبويت فى أوساط الرأي العام، وبخاصة من خلال الاهتمام المتزايد من قبل مديري مصانع الشركة المحليين تجاه تحسين مواطن الحياة البرية ، الذى تتمثل مهمته في جميع الشركات والمجتمع المحلى في البحث عن الطرائق اللازمة لاستخدام المناطق الشاسعة الواقعة تحت سيطرة الشركات للمحافظة على الحياة البرية أو زياداتها في بعض الأحيان.

وعلى الرغم من النجاحات السابقة إلا أن الشركة تتبنى وجهة نظر عملية إزاء المستقبل ، فالقيادة الملتزمة من قبل المسؤول التنفيذي الأول يمكنها أن تفتح الباب على مصراعيه لإدخال التحسينات البيئية في جميع أنحاء المنظمة أو الشركة . لذلك يجب بذل الجهود لتطوير فهم رؤية القيادة ، وتبنى هذا الفهم في جميع أنحاء الشركة ، وثمة حاجة لإصلاح النظم الإدارية ، ووضع أهداف صعبة للأداء بهدف تأسيس الالتزام بالتميز البيئي.



-هل توصلت شركة دبونت إلي تحقيق أهدافها؟ وضح؟

5.2 أهمية المراجعة البيئية:

تكتسب المراجعة البيئية أهميتها للأسباب الآتية :

أولاً: تمارس منظمات الأعمال أنشطتها في ظل ضغوط بيئية قويه من أطراف متعددة قد تؤثر على قدرتها على الاستمرار في مزاولة نشاطها لهذا يجب أن تقوم إدارة هذه المنظمات بمراجعة نظام إدارتها البيئية في فترات مناسبة لضمان استمرار فاعليته وملاءمته .

ثانياً: للمحافظة على قدرة منظمات الأعمال مع الاستمرار في مزاولة النشاط يجب أن تولى المراجعة البيئية أهتمامها بكافة الأبعاد البيئية فى جميع المجالات والانشطة والسلع والخدمات التي تبيعها المنظمة للعملاء . لكافة هذه الانشطة على أدائها المالي وموقعها التنافسي بشكل مناسب

ثالثًا: الاهتمام المتزايد على المستوى الدولي بأهمية الدور الذي يمكن ان تؤدية المراجعة البيئية لتحسين الأداء البيئي لمنظمات الأعمال ، حماية البيئية من مختلف الأضرار التي قد تتعرض لها .

رابعاً: الطلب المتزايد من جانب مستقدمي القوائم المالية للحصول على معلومات ملائمه عن التأثيرات البيئية لأنشطة منظمات الأعمال ، الأمر الذي يتطلب بالتبعية ضرورة تطوير معايير الإفصاح عن المعلومات البيئية ذات الصلة بالأنشطة الاقتصادية لهذه المنظمات .

خامساً: الطلب المتزايد من الجهات الحكومية والوحدات الاقتصادية من مورديها قبل التعامل ضرورة تقديم تقارير معتمده بواسطة مراجعين أو فاحصين مستقلين عن فعالية نظم الإدارة البيئية المطبقة بها وهذه أمور تمثل مجالاً وتحدياً لمهنة المراجعة.

سادساً: المراجعة والتحسين المستمر لنظم الإدارة البيئية فى منظمات الأعمال ، فضلاً عن هدف تحسين أدائها البيئي الإجمالي ، كما يجب أن تطبق عليه التحسين المستمر بنظام الإدارة البيئية لتخفيف التحسين الإجمالي فى الأداء البيئي ، ولضمان هذا استلزم الأمر ضرورة قيام إدارة المنظمة لمراجعة نظام الإدارة البيئية فى فترات مناسبة لضمان استمرار فاعليته وملاءمته ، وكما سبق وأن أوضحنا يجب أ ن تكون مراجعة نظام الإدارة البيئية كافية فى مجال تطبيقها لمخاطبة الابعاد البيئية فى جميع النشاطات والسلع والخدمات والتي تنتجها المنظمة ، بما فيها آثارها على الأداء المالي والموقع التنافسي بشكل مناسب ، وهذه الأمور تستلزم بطبيعة الحال قيام المراجع البيئي لمراجعة الأهداف والمضابات البيئية والأداء البيئي.

أسئلة التقويم الذاتي

1- اشرح مفهوم المراجعة البيئية.
2- ما هي المراجعة الخضراء؟
3- اذكر أهداف المراجعة البيئية.
4- عدد المجالات التطبيقية للمراجعة البيئية الأولية.
5- ما هي المجالات التي تغطيها المراجعة البيئية الأولية؟
6- ما المقصود بمراجعة نظام الإدارة البيئية؟
7- ما هي المجالات التي تشملها مراجعة الالتزامات البيئية ومراجعة المنتجات؟
8- اذكر المجالات التي تشملها مراجعة أنشطة المسئولية البيئية.
9- تكتسب المراجعة البيئية أهميتها لعدة أسباب اذكر أهم الأسباب.

6.2 إجراءات المراجعة البيئية:

عند قيام المراجع لمراجعة الأداء البيئي لإحدى منظمات الأعمال تتبع الإجراءات التالية:

أولاً: تحديد المعايير والاشتراطات الخارجية لحماية البيئية الموضوعة لمعرفة جهاز شئون البيئة، والتي يمكن تطبيقها على الانبعاثات و المخالفات الضارة الناشئة عن مزاولة المنظمة لنشاطها الإنتاجي .

ثانياً: جميع الأدلة والقوانين التي تؤكد أو تنقص التزام المنظمة بمعايير واشتراطات حماية البيئة .

ثالثاً: تحديد الأضرار الناشئة عن مزاولة المنشأة لنشاطها .

رابعاً: تقويم مدى كفاية أوضاع المنظمة عن الالتزامات البيئية الفعلية والمحتمله فى القوائم المالية وملحقاتها وأية تقارير لقوائم مالية أخرى .

خامساً: إبداء رأي فني محايد يستند على مجموعة من أدلة الإثبات ووفق المعايير المراجعة المقبوله قبولاً عاماً، عن الأداء البيئ للمنظمة انعكاساته المالية، وذلك فى فقرة خاصة بتقرير المراجعة .

تدريب (3)

-ما هي العلاقة بين معايير وإجراءات المراجعة؟

7.2 المبادئ العامة لإجراءات المراجعة البيئية وفقاً لمعيار المراجعة الدولي 14010 و 14011

1.7.2 المبادئ العامة للمعيار الدولي 14010

عزيزى الدارس، يجب الالتزام بالمبادئ العامة للمعيار الدولى رقم 14010(الآيزو) لعام 1996م الخاص بإرشادات المراجعة البيئية وإجراءاتها ومراجعة نظم الإدارة البيئية والذى ينص على ما يلى :

أولاً: الموضوعية والاستقلالية والكفاءة: Objectivity , Independence and Competence

يجب ضمان موضوعية عملية المراجعة ونتائجها وخلاصات ونتائج ، ولذلك يجب أن يكون أعضاء فريق المراجعة مستقلين فى نشاطات المراجعة، وأن يكونوا موضوعيين وخاليين من التميز والنزاع على المصالح في كامل أنحاء العملية .

إن استعمال أعضاء فريق المراجعة ، سواء من الداخل او الخارج ، يفترض حرية تصرف المراجع الداخلى . فقد يختار عضو فريق المراجعة من داخل المنظمة . ولكنه يجب ان لا يكون قابلاً للمحاسبة ومسؤولاً بشكل مباشر عن موضوع البحث المراجعي . كما يجب أن يكون لدى أعضاء فريق المراجعة مجموعة مناسبة من المعارف والمهارات والتجربة وتنفيذ مسئوليات المراجعة.

ثانياً: العناية المهنية المطلوبة: **Due Professional Care**

يجب أن يستعمل المراجعون الاتصال والارتباط بالمراجعة البيئية العناية والاجتهاد والتقدير المتوقع من قبل أي مراجع فى الظروف المتشابهه.

ويجب أن تكون العلاقة بين أعضاء فريق المراجعة بحيث يتمتع المراجع الداخلي بإحدى خصوصيات وحرية التصرف إلا إذا كانت مرفوضة عن طريق القانون . ويجب أن لا يكشف أعضاء فريق المراجعة المعلومات أو الوثائق التى تم الحصول عليها خلال المراجعة أو التقرير النهائي ، أو أي طرف ثالث دون الحصول على موافقة المراجع الداخلي ، والموافقه من قبل المنظمة المراجعة إذا كان ذلك مناسباً ، كما يجب أن يتابع المراجع الإجراءات التي تقدم لتوكيد الجودة.

ثالثاً: تقرير المراجعة: **Audit Report**

يجب إيصال نتائج المراجعة او الملخص إلى المراجع الداخلي في تقرير مكتوب ، على الأقل كما هو متوقع من قبل المراجع الداخلي ، ويجب أن تتلقى المنظمة المراجعة نسخه من تقرير المراجعة وتتضمن المعلومات المتعلقة بالمراجعة التي يمكن أن تكون في تقارير المراجعة المعلومات التالية دون أن تكون محدودة فقط فيها وهي :

- تحديد المنظمة المراجعة والمراجع الداخلي.
- الأهداف الموافق عليها ومجال تطبيق المراجعة .
- المعيار الموافق عليه مقابل إيصال أي مراجعة .
- الفترة المغطاة من قبل المراجعة أو تاريخ ايصال المراجعة .

- تحديد أعضاء فريق المراجعة .
- تحديد ممثلى المنظمة المراجعة والمشاركين فى المراجعة
- بيان عن الطبيعة السرية للمعلومات.
- قائمة توزيع تقرير المراجعة.
- ملخص عن المراجعة تتضمن أية إجراءات مهملة .
- خلاصات المراجعة.

ويجب أن يحدد المراجع القائد بالاستشارة مع المراجع الداخلى أياً من هذه الوحدة ومع اي وحدات اضافية يجب أن يتضمن التقرير.

2.7.2 المبادئ العامة للمعيار الدولي 14011

ووفقاً للمبادئ العامة الواردة فى المعيار الدولى 14011 (الآيزو لعام 1996م) يجب أن تحدد المراجعة البيئية أهدافها المحددة مقدماً بواسطة المراجع الداخلي ، ويجب أن يحدد مجال التطبيق بواسطة مراقب الحسابات بالاتفاق والاستشاره مع المراجع الداخلي ، حتى تتحقق هذه الأهداف ، ويصف مجال التطبيق نطاق وجود المراجعة ، كما يجب أن يتم الاعلام بهذه الأهداف لمجال التطبيق إلى المنظمة المراد مراجعة أنشطتها البيئية، ونظراً لأن الأداء البيئي متعدد الانشطة ، لهذا تتعدد مجالات المراجعة البيئية لتشمل المجالات الاتية:

أولاً: مراجعة الالتزام:

وتتضمن مراجعة الالتزام بسياسات ونظم الادارة البيئية ، بالإضافة إلى مراجعة الالتزام بالقوانين والتنظيمات البيئة .

ثانياً: أعمال مراجعة منع التلوث :

وهي أدوات تقييم تستخدم لتعيين فرص ومجالات تدني الإشراف ، وإمكانية استبعاد التلوث من مصادره بدلاً من مراقبته عند المداخن ، ويتضمن منع التلوث أساساً معدات التصنيع التي يمكن أن تحدث تلوثاً فى مراحل التشغيل المختلفة .

ثالثاً: مراجعة نظم الإدارة البيئية :

وتتناول النظم القائمة فعلاً لتوفير ضمان أن تعمل بشكل سليم فى إدارة المخاطر البيئية.

رابعاً: مراحل الالتزامات البيئية:

تتعلق بتحديد معقولية وملاءمة تقديرات تكلفة النظافة البيئية، ويواجه المحاسبون والمراجعون تحدياً في تحول قضايا البيئة إلى التزامات مالية.

خامساً: أعمال مراجعة أمان المنتجات:

وهي أدوات تقييم فى نطاق المنتجات تستهدف توفير ضمان أو تأكيد بأن المنتج يلتزم بالمحددات البيئية و تقديم منتجات سليمة بيئيا،ويرى بعضهم أن هذه المجالات تحتاج من المراجع اتخاذ الإجراءات اللازمة كما يلي :

1- أن يكون على إلمام كامل بنشاط المنشأة وطبيعة عملها ومشكلات التلوث التي تتسبب فيها.

2- الإلمام بقوانين النظم والبيئة والمعايير والاشتراطات التى تحددها وتخضع او يمكن أن تخضع لها المنشأة وآثارها المالية .

3- معرفة ما إذا كانت توجد انتهاكات أو تجاوزات بيئية من المنشأة ، وأن وجدت فما هي احتمالات التعرض لدعوى قضائية وأثارها المالية .

4- معرفة الأعمال التي يجب على المنشأة اتخاذها لتصحيح أو معالجة الموقف أو اتخاذها كأنشطة مسبقة والآثار المالية لذلك .

5- الحصول علي دليل كافي وواقي لقبول أو رفض مزاعم الإدارة عن التزاماتها بالمسؤوليه البيئية .

ويجب علي المراجع – بالنسبة للأمور ذات الاثر غير المباشر علي القوائم المالية-القيام بإجراءات المراجعة التالية.

- لاستفسار من الإدارة عن التزام المنشاة بالقوانين والتنظيمات المختلفة.
- لاستفسار من الإدارة عن سياسات المنشاة المرتبطة بمنع الأفعال غير القانونيه.
- لحصول علي اقرار مكتوب من الإدارة بشان عدم وجود خروج فعلي او محتمل عن القوانين يتطلب إفصاحا في القوائم المالية.

وتتفق مع الإتجاه الذي يري أنه لا يمكن إعداد إجراءات مراجعة يمكن أن تناسب في التطبيق ظروف جميع الوحدات الاقتصادية ،وبالتالي يمارس المراجع تقديره المهني لتحديد مدي ملائمة الإجراءات لظروف الوحده الاقتصادية التي يراجعها ، كما أن علي المراجع أن ينفذ إجراءات المراجعة التي تساعده في التعرف علي حالات عدم الالتزام بالقوانين البيئية التي تطبق على الوحدة الاقتصادية،والتي يكون لها تأثير مهم علي القوائم المالية.

8.2 معايير المراجعة البيئية:

حتى تحقق المراجعة البيئية أهدافها وتمكن من تحسين الأداء البيئي في منظمات الأعمال ،نري أنه يجب أن تخضع المراجعة البيئية لمجموعة من المعايير الفنية والمهنية، يمكن ذكرها علي النحو التالي:

1.8.2 معايير فنية:

وتتمثل في :

أ- الاشتراطات والمواصفات التي يجب على المنشأة تنفيذها للقيام بأنشطتها المختلفة، والتي يعد انتهاكها مخالفة بيئية.

ب- تحديد أنواع التلوث التي تحدثها المنشأة ، والحجم الأمثل للتلوث المسموح به لكل نوع

ج- طرق معالجة أو إزالة آثار التلوث.

د- وهذه المعايير محددة أو قد تحدد بواسطة جهاز شئون البيئة وهي التي يتعامل معها الخبير البيئي لإصدار تقريره للمراجع.

2.8.2 معايير مهنية:

وهي المعايير التي تحكم أداة عملية المراجعة البيئية ، والمعايير التالية يمكن أن يعتمد عليها المراجع الخارجي عند قيامه بعملية المراجعة البيئية .

أ-التصرفات غير القانونية للعملاء:

تنقسم التصرفات غير القانونية للعميل الي قسمين : الاول تصرفات لها تأثير مباشر وجوهري على عناصر القوائم المالية، وهذه مسئول عنها المراجع نفس مسئولياته عن الأخطاء والمخالفات، والثاني تصرفات لها تأثير غير مباشر على القوائم المالية وهذه يعتبر المراجع مسئولاً عن تقييمها عند وجود معلومات عنها، وتتسم بارتباطها بأوجه عمليات التشغيل بالمنشأة أكبر من ارتباطها بالأوجه المالية والمحاسبية للمنشأة، ومنها انتهاك قوانين ونظم حماية البيئة.

ب-استخدام عمل خبير:

عند استخدام المراجع لعمل خبير، فإنه يعتبر دليل إثبات فى المراجعة، وعلى المراجع أتباع ما يلى :

- الاقتناع بالتأهيل المهني للخبير، والتحقق من الترخيص له بمزاولة المهنة وعضويته في تنظيم مهني مناسب، والتأكد من خبرته وسمعته المهنية ، مع مراعاة مدى استقلاله عن المنشأة.
- أن يدرك كل من المراجع والمنشأة والخبير إدراكاً كاملاً لطبيعة العمل الذي يجب القيام به، ويتضمن الأهداف والنطاق للعمل والافتراضات التي يبنى عليها شكل ومحتويات تقرير الخبير واستخدام هذا التقرير، ويفضل أن يكون الاتفاق مكتوباً.
- حصول المراجع على تفهم كاف للطرق والافتراضات التي يستخدمها الخبير حتى يمكنه تقييم تقرير الخبير.
- فى حالة عدم إبداء رأي نظيف فى تقرير المراجعة اعتماداً على تقرير الخبير يمكن الإشارة إليه كسبب،و لذلك بعد الحصول على تصريح مسبق من الخبير.

جـ -مراجعة التقديرات المحاسبية:

يهدف المراجع فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية إلي الحصول على دليل إثبات كاف ومناسب يمكنه من الحكم على مدي سلامة التقديرات فى ظل الظروف التي أعدت فيها ، ومدى ملاءمة الإفصاح عنها إذا تطلب الأمر ذلك. وعموماً فإن مسئولية إعداد التقديرات المحاسبية التي تشتمل عليها القوائم المالية تقع على عاتق الإدارة بينما يقع على المراجع مسئولية تقييم مدى سلامة هذه التقديرات.

د -الحصول على إقرار الإدارة :

يعتبر الحصول علي إيضاحات وبيانات مكتوبة من العميل شرطاً أساسياً من شروط تكوين وإصدار رأي عن القوائم المالية دون تحفظ ، ويمكن أن يطلق على هذا الإقرار خطاب العرض والإفصاح ، ويعتبر بمثابة أحد أدلة المراجعة الهامة ، فهو بمثابة دليل على قيام المراجع باستفسارات سليمة للتأكد من عدم وجود عمليات أو التزامات لم تسجل أو لم يفصح عنها ، وكان من الواجب تسجيلها أو الإفصاح عنها .

هـ-تقييم نظام الرقابة الداخلية المنشأة :

إن نظام الرقابة الداخلية الكفء يجب أن يقلل من مخاطر حدوث مشاكل بيئية دون علم الإدارة فالرقابة الجيدة أو الكافيه على الأمور البيئية يمكن أن تساعد المراجع فى تحديد مخاطر المراجعة عند مستواها الأعلى، وإذا اكتشف المراجع أن نظام الرقابة الداخلية لدى المنشأة والمصمم لكشف المشاكل البيئية قد عجز من ملاحظة انتهاك هام ، أو أن المنشأة لم تنفي اي نظام لكشف الأحداث البيئية المخالفة أو ما قد يعتبره المراجع ضعفاً جوهرياً فى الرقابة الداخلية فعليه إبلاغ مجلس الإدارة بذلك باعتباره حالة من الحالات التي يجب التبليغ عنها.

و-استمرار المنشأة:

يعتبر فرض الاستمرارية أحد الفروض التي تعد في ضوئها القوائم المالية ، مالم توجد معلومات تشير إلي غير ذلك ، ويقوم المراجع بأداء عملية المراجعة والتقرير عنها فى ضوء اعتبار المشروع مستمراً ، وقد تكون هناك حالات بيئية يمكن أن تهدد قابلية المنشأة للتواجد كمشروع مستمر مثل وجود مشاكل بيئية معقدة ومكلفة بما يتجاوز استعدادات المنشأة المالية ، ولذا على المراجع فحص الأدلة السلبية مثل انتهاكات النظم البيئية لتقييم استمرار المنشأة.

3.8.2 المعايير الأخرى للمراجعة البيئية:

يرى البعض أن وجود معايير خاصة لعملية المراجعة البيئية تعد ضرورية وأساسية وذلك لخصوصيتها ، إضافة الي المعايير العامة ومعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقارير للمراجعة المالية

المتعارف عليها ، والتي تعد الأساس لتنفيذ عملية المراجعة بطريقة فعالة ، على أن يراعى عند استخدام تلك المعايير بصفة عامة ما يلى :

أ-المعايير العامة:

بالنسبة للمعايير العامة: تتفق مع بعض الباحثين الذى يرى أنه فيما يتعلق بالتأهيل العلمي والخبرة المطلوبة فى عملية المراجعة البيئية، فإنها تختلف إلى حد كبير عما هو مطلوب للمراجعة المالية التقليدية ، فلا بد أن يكون القائمون على عملية المراجعة معرفة ومهارات مقبوله فى مجال البيئة اضافة للمعرفة والمهارات المطلوبة للمراجعة المالية ، فضلاً عن متطلبات التعليم المستمر للمحافظة على الكفاءة المهنية المطلوبة فى ظل التغيرات المستمرة نتيجة للتقدم التكنولوجي الذى ينعكس على البيئة والممارسات التي تتم بها ، أما فيما يتعلق بالمعايير الخاصة بالاستقلال ومراعاة السلوك المهنى والدقة في الأداء فهى ضرورية للقيام بالمراجعة البيئية .

ب-معايير العمل الميداني:

تستخدم هذه المعايير وما يرتبط بها من إجراءات كما تم تحديدها في مجال المراجعة المالية كأساس للعمل الميداني فى المراجعة البيئية دون أي تعديلات عليها إلا فيما يتعلق بالإجراءات فقط.

جـ-معايير إعداد التقرير:

تختلف النتائج التي تتوصل إليها عمليات الفحص الخاصة بالمراجعة البيئية عن تلك التي يتم التوصل إليها عن طريق المراجعة المالية ، لذلك فلابد من وجود بعض المعايير الإضافية التي تتلاءم مع الطبيعة المميزة لمجالات الفحص والتقييم والنتائج المتوقعة للمراجعة البيئية ، وذلك كما يلى :

أولاً: يجب أن يشتمل التقرير على:

- وصف كامل ومحدد للأنشطة البيئية وما يتعلق بها من بيانات والتى خضعت لعملية الفحص والتقييم .
- الإشارة إلي معايير تقييم المراجعة البيئية وما يرتبط بها من إجراءات والتي وجدت ملائمة للقيام بعملية المراجعة البيئية وإجراء التقييم للإدارة البيئية

ثانياً: يجب أن يقسم التقرير إلى الأقسام الرئيسية التالية:

- القسم الأول يشتمل على وصف لطبيعة وهدف المراجعة، متضمناً للمجالات البيئية والأنشطة التي خضعت لعملية الفحص والتقييم، مع أهمية الإفصاح عن المجالات ذات العلاقة والتي لم يتم مراجعتها.
- القسم الثاني يشتمل على المعايير التي وجدها المراجع ملائمة للقيام بعملية المراجعة وهنا يراعى عدم استخدام عبارة معايير مراجعه متعارف عليها وذلك لأنها معايير يرى المراجع ملاءمتها لعملية المراجعة لجهة معينة.

- القسم الثالث يشتمل على الحكم الشخصى من المراجع لأداء الإدارة فى ضوء ما قدم من قرائن وأدلة إثبات .
- القسم الرابع يشتمل على النتائج الأساسية من عملية الفحص والتقييم .
- القسم الخامس يشتمل على أوجه القصور فى نظم الإدارة البيئية والتي ظهرت خلال عملية الفحص والتقييم ، والآثار المترتبة عن ذلك القصور ، كما يشتمل هذا القسم على اقتراحات المراجع لمعالجة نواحي القصور بالإدارة البيئية وتلافيها مستقبلاً وتأسيساً على ما سبق يرى الكاتب ما يلى :

1-أنه لا يوجد حتى الآن تحديد واضح لإجراءات ومعايير المراجعة البيئية.
2-يمكن اعتبار المراجعة البيئية امتداداً طبيعياً للمراجعة المالية الخارجية وذلك من خلال القيام بفحص الأداء البيئي للمنشأة وفقاً لإجراءات ومعايير المراجعة المالية .
3-أن ما يميز المعايير للمراجعة البيئية هو استخدام عمل خبير بيئي ليكون عاملاً مساعداً للمراجع الخارجي في تقييم التأثيرات البيئية الفعلية والمحتملة وانعكاساتها على القوائم المالية وملحقاتها للمنشأة محل المراجعة.
4-أن يلتزم المراجع بمعايير المراجعة المتعارف عليها والمتمثلة فى المعايير العامة ومعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير.

أسئلة التقويم الذاتي

?

أجب عن جميع الأسئلة:

1- ما هي الإجراءات التي يتبعها المراجع عند قيامه بمراجعة الأداء البيئي لإحدى منظمات الأعمال؟
2- ما هي معايير المراجعة الفنية؟
3- ما هي معايير المراجعة المهنية؟

9.2 المعايير الدولية الخاصة بالأمور البيئة:

1.9.2 القائمين بالمراجعة البيئية:

وفقاً لنص البند (45) من المعيار الدولي للمراجعة رقم (1010) والخاص بمراعاة الأمور البيئية عند مراجعة القوائم المالية أصبحت عمليات المراجعة البيئية شائعة الاستخدام بشكل متزايد فى صناعات معينة ، وأن مصطلح المراجعة البيئية له مجموعة واسعة من المعاني ويمكن أداء عمليات المراجعة البيئية عن طريق خبراء خارجين وداخليين ، أحياناً ما تتضمن مراجعين داخليين أو عن طريق إدارة المنشأة فى الممارسة العملية فإن هناك أشخاص من فروع متعددة من المعرفة يمكن أن يتم تأهيلهم لأداء عمليات المراجعة البيئية .

وغالباً ما يتم أداء العمل عن طريق فريق يتكون من فروع المعرفة المتعددة . وغالباً ما يتم أداء عمليات المراجعة البيئية بناء على طلب الإدارة ولأغراض الاستخدام الداخلي وهي قد تدرس عديداً من الأمور تتضمن تلوث الموقع أو الالتزام بالقوانين والتعليمات البيئية ، ومع ذلك فإن عملية المراجعة البيئية ليست بالضرورة مرادفة لمراجعة تقرير الأداء البيئي .

ووفقاً للبند (46) قد يقوم مراجع القوائم الماليه للمنشاة بدراسة استخدام نتائج عمليات المراجعة البيئية كدليل اثبات مراجعة ملائم ، في ظل ذلك الموقف فإن المراجع يتعين عليه تقرير ما إذا كانت عملية المراجعة البيئية تفي بمعايير التقييم المتضمنة في المعيار الدولي للمراجعة رقم (610) بعنوان مراعاة عمل المراجعة الداخلية أو المعيار الدولى للمراجعة رقم(620) بعنوان استخدام عمل خبير،وتتمثل المعايير المهمه التى يتعين مراعاتها فيما يلى:

أ- أثر نتائج عملية المراجعة البيئية على القوائم المالية.

ب- الكفاية الفنية والمهارة الخاصة بفريق المراجعة وموضوعية المراجعين لا سيما عندما يتم اختيارهم من الأعضاء العاملين بالمنشأة .

ج- نطاق عملية المراجعة البيئية متضمناً ردود أفعال الإدارة تجاه التوصيات الناتجة عن عملية المراجعة البيئية وكيف يتم توفير أدلة إثبات على ذلك .

د- العناية المهنية الواجبة التى تم ممارستها عن طريق الفريق عند أداء عملية المراجعة البيئية.

ه- التوجيه والإشراف والفحص السليم لعملية المراجعة.

2.9.2 المراجعة الداخلية

ووفقاً للبند (47) إذا ما كان لدي المنشأة قسم لأداء وظيفة المراجعة الداخلية فإن المراجع يدرس ما إذا كان المراجعون الداخليون يهتمون بالجوانب البيئية لأعمال المنشأة كجزء من أنشطة المراجعة الداخلية فإن كان ذلك هو الموقف ، فإن المراجع يدرس ملائمة استخدام مثل هذه العمل لأغراض عملية المراجعة المحددة في المعيار الدولي للمراجعة رقم (610) بعنوان دراسة عمل المراجعة الداخلية.

3.9.2 إقرارات الإدارة:

بمقتضى البند (48) يتطلب المعيار الدولي للمراجعة رقم (580) بعنوان إقرارات الإدارة أن يحصل المراجع على إقرارات مكتوبة من الإدارة عن الأمور التي تعتبر ذات أهمية نسبية للقوائم المالية عندما لايتوقع أن توجد أدلة إثبات مراجعة ملائمة وكافية بشكل معقول أن كثيراً من أدلة الإثبات المتوافرة للمراجع تجاه أثر الأمور البيئية على القوائم المالية سوف تكون مقنعة فى طبيعتها وليست حاسمة لذلك قد يرغب المراجع في الحصول على إقرارات معينة من الإدارة تتمثل في الآتي :

أ- أنها ليست على علم بأية التزامات أو أحداث عرضية ناشئة من أمور بيئية متضمنة تلك الناتجة من التصرفات غير القانونية أو يحتمل أن تكون تصرفات غير قانونية .

ب- أنها ليست على علم بأية أمور بيئية أخرى قد يكون لها أثر جوهري على القوائم المالية.

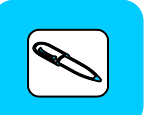
ج- إذا ما علمت بتلك الأمور ، تقر بأنها قد أفصحت عنها بشكل ملائم فى القوائم المالية .

4.9.2 إعداد التقرير :

(49) عند تكوين الرأي عن القوائم المالية ، يقوم المراجع بدراسة ما إذا كانت آثار الأمور البيئية قد تم معالجتها أو الإفصاح عنها بشكل كافٍ طبقاً لإطار عمل ملائم لإعداد التقارير المالية بالإضافة لذلك فإن المراجع يقوم بالاطلاع على أي معلومات أخرى تم تضمينها مع القوائم المالية من أجل تحديد أية اختلافات جوهرية علي سبيل المثال فيما يتعلق بالأمور البيئية.

(50) تعتبر تقديرات الإدارة للأحداث غير المؤكدة ونطاق الإفصاح عنها في القوائم المالية من المشاكل الرئيسية فى تحديد الأثر على تقرير المراجع قد يتوصل المراجع لاستنتاج بان هناك أحداث غير مؤكدة جوهرية أو إفصاحات غير ملائمة بسبب الأمور البيئية ، قد تكون هناك ظروف متوازية فى رأي المراجع تطرح مشكلة عدم ملائمة فرض استمرارية المنشأة فى مزاولة نشاطها ، فى مثل تلك الأمور يراعى المراجع المعيار الدولي للمراجعة رقم (720) بعنوان الاستمرارية وهو يرفر إرشاداً تفصيلياً للمراجعين فى مثل تلك الظروف .





-ما مزايا معايير المراجعة الدولية؟

عزيزي الدارس، وفقاً لما تناولناه في البنود 46. 47. 48. 49. 50 من المعيار الدولي للمراجعة رقم (1010) والخاص بمراعاة الأمور البيئية عند مراجعة القوائم المالية يتضح أن المراجعة البيئية يمكن أن تؤدي عن طريق خبراء (مراجعين) خارجيين أو مراجعين داخليين أو عن طريق المنشأة بتكوين مجموعة من الأفراد متعددى المعارف وعلى درجة عالية من التأهيل العملي والعلمي للقيام بالمراجعة البيئية بناء على طلب الإدارة ولأغراض الاستخدام الداخلي .

وفي هذا الشأن يرى البعض أن المراجعين الخارجين والداخلين هم أفضل من يقوم بالمراجعة البيئية، ذلك لإحساسهم بحجم الخطر الذي يمكن أن يؤدى إليه المشاكل البيئية الناشئة عن مزاولة منظمات الأعمال نشاطها الإنتاجي، ويرى أن التكاليف والالتزامات المرتبطة بهذه المشاكل البيئية يجب أن يتم تقديرها على أساس حقيقى وموضوعى، كما يجب أن يتم الإفصاح عن الالتزامات أو الخسائر واحتمالات حدوثه كلما كان ذلك ممكناً، وأن كلاً من المراجعة الداخلية والخارجية يجب أن تستخدم بالشكل الذي يجعل المخاطر البيئية المتوقعة عند أدني مستوياتها وتضمن الالتزامات بمتطلبات الغير عند تحقق هذه المخاطر

وفقاً لما ورد بالبند (46 من المعيار الدولي رقم 1010) قد يقوم مراجع القوائم المالية ويقصد بها هنا مراقب الحسابات الذي لا تربطه بالمنظمة رابطة التبعية بدراسة استخدام نتائج عمليات المراجعة كدليل إثبات ملائم ، ومن ثم فإن المراجع الخارجي يتعين عليه تقرير ما إذا كانت عملية المراجعة البيئية توفي بمعايير القيم المتضمنة فى المعيار الدولى رقم 610 والخاص بمراعاة عمل المراجعة الداخلية والمعيار الدولى للمراجعة رقم 620 بعنوان استخدام عمل خبير ، وتتمثل المعايير الهامة التي يتعين مراعاتها فيما يلى:

أ- أثر نتائج عملية المراجعة البيئية على القوائم المالية.

ب- الكفاية الفنية والمهارة الخاصة بفريق المراجعة البيئية وموضوعية المراجعين لاسيما عندما يتم اختيارهم من الأعضاء العاملين بالمنشأة ووفقاً لإرشادات الآيزو (1410) يجب أن يبذل المراجعون المرتبطون بالمراجعة البيئية العناية والاجتهاد والمهارة والتقدير المتوقع من قبل أن تراجع في الظروف المشابهة ، ويجب أن تكون العلاقة بين أعضاء فريق المراجعة بحيث يتمتع المراجع الداخلى بإحدى خصوصيات وحرية التعرف إلا إذا كانت موقوفة عن طريق القانون، كما يجب إلا يكشف أعضاء فريق المراجعة المعلومات والوثائق التي تم الحصول عليها خلال المراجعة أو عند إعداد التقرير النهائي للطرف الثالث.

ج- نطاق عملية المراجعة البيئية متضمناً ردود أفعال الإدارة تجاه التوصيات الناتجة عن عملية المراجعة البيئية وكيف يتم توفير أدلة إثبات على ذلك.

د- العناية المهنية الواجبة التي تم ممارستها عن طريق الفريق عند إعداد عملية المراجعة البيئية.

ووفقاً للبند 47 من معيار المراجعة الدولي رقم 1010 إذا كان لدى المنشأة قسم لأداء وظيفة المراجعة الداخلية ، في مثل هذه الحالات يجب على المراجع القائد (مراقب الحسابات) أن يدرس ما إذا كان المراجعون الداخليون يهتمون بالجوانب البيئية المرتبطة بأعمال المنشأة كجزء من أنشطة المراجعة الداخلية ، وإذا كان الأمر كذلك فيجب على مراقب الحسابات (المراجع العائد) أن يدرس مدي ملاءمة استخدام مثل هذه الأعمال لأغراض عملية المراجعة مع ضرورة الالتزام بتطبيق المعيار الدولي رقم (610) والخاص بدراسة عمل المراجعة الداخلية.

10.2 متطلبات الايزو للمراجعة البيئية:

1.10.2 مسؤوليات وأنشطة المراجع الداخلي:

وفقاً لمتطلبات الآيزو (14010) الخاص بإرشادات المراجعة البيئية ، وإجراءات المراجعة البيئية ومراجعة نظم الإدارة البيئية ، وفقاً لما ورد فى البند 4/2/5 يجب أن تغطي مسئوليات وأنشطة المراجع الداخلي ما يلى:

1- تحديد الحاجة للمراجعة .
2- الارتباط مع المنظمة التي تقوم بالمراجعة البيئية بهدف الحصول على تعاون كامل.
3- تحديد أهداف المراجعة .
4- اختيار المراجع القائد (مراقب الحسابات) أو الموافقة على تكوين فريق للمراجعة البيئية.
5- الاستشارة مع المراجع القائد (مراقب الحسابات) لتحديد مجال أو مجالات المراجعة البيئية.
6- الموافقة على معيار مراجعة نظم الأسرة البيئية .

وعن دور المراجع الداخلي فى هذا المجال يري بعض الباحثين أن مجالات مراجعة نظم الإدارة البيئية وأعمال مراجعة المنتجات يمكن أن تكون ميداناً لعمل المراجع الداخلي ، على اعتبار أنه أكثر إدراكاً لإدارة المخاطر البيئية ، وأخذ عوامل تلك المخاطر في الاعتبار عند التخطيط الشامل لأعمال المراجعة ، وأيضاً نظراً لألفة ومعايشة المراجع الداخلى لعمليات التشغيل والإنتاج ، ويراعى أهمية تحقيق قدر مناسب من الاستقلال للمراجع الداخلي عند القيام بمراجعة المجالات السابقة.

وهذا وتجدر الإشارة الى أنه يقصد بإدارة المخاطر البيئية تحديد وتقييم الرقابة على كل ما قد يسبب أضراراً للعاملين ، ولأفراد المجتمع ، وللوحدات الاقتصادية والبيئية بصفة عامة ، نتيجة للتأثيرات البيئية المترتبة على مزاولة الوحدات الاقتصادية لأنشطتها ، وذلك بهدف محاولة استبعاد أو تخفيض التعرض لتلك التأثيرات ، والتي قد يترتب عليها التزامات بيئية . وقد يكون من الصعب فى بعض الحالات قياس المخاطر البيئية فى صورة وحدات نقدية ، وبالتالي فإن الأمر يتطلب ممارسة المراجعين الداخلين لتقديراتهم الشخصية عند تحديد الالتزامات البيئية التي قد تترتب عليها ، وفيما يختص بدور المراجع الداخلي فى هذا المجال يرى بعض أساتذة المحاسبة أن المراجع الداخلي قد يقوم

أيضاً بفحص تدابير التنظيم التي يتخذها للتوافق مع القوانين، ولتقييم الأصول وتحديد القيم الفعلية والمحتملة للالتزامات البيئية ، كما أنه يمكن أيضاً أن يقوم بالتأكد من ملاءمة المعالجة المحاسبية للعمليات البيئية ، فالمراجع الداخلي باعتباره جزءاً من الإدارة ومن هيكل الرقابة الداخلية بالتنظيم يكون مهتماً بالرقابة على مدي التوافق مع القوانين والتشريعات، وتحديد مدي ملاءمة عملية المحاسبة عن المسائل البيئية، والتأكد من ممارسة الإفصاح عن المعلومات البيئية بأفضل صورة ممكنة، كما يهتم أيضاً بالتأكد من أن المشاكل البيئية عند حدها الأدنى، وأن العمليات البيئية تؤدي بكفاءة وفاعلية، وأن عمليات إدارة النفايات والمخلفات تتم بأفضل صورة ممكنة، وأيضاً يهتم بالتأكد من أن القرارات البيئية تستند إلي معلومات حقيقية ".

2.10.2 مسؤليات وأنشطة المراجع الخارجي البيئي:

أما المراجع الخارجي وفقاً لإرشادات الآيزو 14011 الخاصة بالمراجعة البيئية يسمى بالمراجع البيئى القائد Lead Environmental Auditor ويقصد به الفرد المؤهل لإدارة وإنجاز المراجعات البيئية وفقاً للبند 1/2/5 من إرشادات الآيزو 14011 تتمثل مستويات المراجع القائد Lead Audito في الإتمام الكفء والفعال للمراجعة البيئية فى كافة مجالات تطبيقها ، كما أنه مسئول عن الخطة الموافقة عليها من قبل المراجع الداخلى ، ومن ثم فإن مسئوليات المراجع القائد يجب أن تشمل:

1) الاستشارة مع المراجع الداخلي والمنظمة المراجعة فيما إذا كانت مناسبة فى تحديد معيار تطبيق المراجعة ومجالها.
2) الحصول على معلومات ضرورية ذات خلفية مناسبة لالتقاء أهداف المراجعة كالتفاصيل عن نشاطات المنظمة المراجعة والسلع والخدمات والموقع والحدود المباشرة وتفاصيل المراجعات السابقة.
3) تحديد ما إذا كانت متطلبات المراجعة البيئية كما هى معطاة فى الآيزو 14010.
4) إن تشكيل فريق المراجعة قد يعطي اعتباراً للنزاعات المحتملة للمصالح وقد يوافق على ارتباطها مع المراجع الداخلي.
5) توجيه نشاطات فريق المراجعة للمطابقة مع إرشادات الآيزو 14010 ومع هذا المعيار الدولي.
6) إعداد خطة المراجعة بالاستشارة المناسبة مع المراجع الداخلي والمنظمة المراجعة وأعضاء فريق المراجعة.
7) إيصال خطة المراجعة النهائية لفريق المراجعة والمنظمة المراجعة والمراجع الداخلي.
8) تنسيق إعداد وثائق العمل والإجراءات التفصيلية ونتيجة فريق المراجعة.
9) البحث فى حل أية مشاكل تحدث خلال المراجعة.

10) التمييز فيما إذا كانت أهداف المراجعة غير قابلة للتحقق وتحديد الأسباب للمراجع الداخلي وللمنظمة المراجعة.

11) إعادة تقديم فريق المراجعة في مناقشات مع المنظمة المراجعة سواء كان ذلك بشكل سابق، أو خلال المراجعة أو بعدها.

12) إبلاغ المنظمة المراجعة، ودون تأخير، بنتائج المراجعة لعدم المطابقة الحرجة.

13) رفع التقرير للمراجع الداخلي عن المراجعة بشكل واضح ومختصر وضمن الوقت المتفق عليه فى خطة المراجعة .

14) تقديم التوصيات لتحسين نظام الإدارة البيئية، وتحديد ما إذا كانت ضمن مجال تطبيق المراجعة.

11.2 المراجع: Auditor

يجب أن تغطي مسؤوليات ونشاطات المراجع التالي :

1) متابعة التوجيهات ودعم المراجع القائد .
2) تخطيط المهمة المحددة بشكل موضوعي وفعال وكفء ضمن مجال تطبيق المراجعة وتنفيذها .
3) جمع أدلة للمراجعة كافية ومناسبة لتحديد نتائج المراجعة وتحليلها وإيصال خلاصات المراجعة المتعلقة بنظام الإدارة البيئية .
4) إعداد وثائق العمل ضمن توجيه المراجع القائد .
5) توثيق نتائج المراجعة الفردية .
6) حماية الوثائق المرتبطة بالمراجعة وإعادتها عندما يكون ذلك مطلوباً .
7) المساعدة فى كتابة تقرير المراجعة.

12.2 تقرير المراجعة: Audit Report

1.12.2 متطلبات التقرير:

يرى بعضهم أنه يجب على المراجع عند إعداد تقرير يتضمن رأي نظيف أو غير مقيد ، التأكد من أنه يتم الإفصاح بشكل كافى عن المعلومات والموضوعات ذات الصلة بالتأثيرات البيئية لأنشطة الوحدة الاقتصادية والمتمثلة فيما يلى :

أ- المصروفات البيئية.
ب- التكاليف البيئية التي يتم رسملتها .
ج- الالتزامات البيئية.
د- التكاليف البيئية ذات الصلة بأحداث أو عمليات مستقبلية

كما أنه من الملائم الإفصاح عما يلى :

- السياسة البيئية للوحدة الاقتصادية .
- التزام الوحدة الاقتصادية بالقوانين البيئية التي تطبق عليها ، وفي حالة عدم التزامها بتلك القوانين فإنه من الضروري الإفصاح عن التأثيرات المهمه المترتبة على ذلك .
- المخاطر البيئية التي تواجهها الوحدة الاقتصادية والإجراءات التي اتخذتها لاستبعادها وتخفيضها .
- الظروف والمشكلات البيئية التي قد تثير الشك فى قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار فى مزاولة أنشطتها .

2.12.2 مكونات التقرير:

ويرى البعض الآخر أن تقرير المراجعة البيئية يجب أن يتضمن المعلومات التالية :

أ- اسم المنشأة .

ب- اسم ومكان الموقع .

ج- وصف لأنشطة الموقع .

د- تقييم تفصيلي للموضوعات البيئية ذات الصلة بأنشطة الموقع .

ه- ملخص للأرقام المتعلقة بما يلى : (إذا كانت ذات صلة بأنشطة الموقع):

- الانبعاثات المسببة للتلوث
- المخلفات.
- المواد الخام.
- الطاقة.
- استهلاك المياه.
- الموضوعات البيئية المهمة الأخرى .

و- السياسة والبرنامج البيئي للمنشأة والأهداف المحددة للموقع .

ز- تقييم لأداء لنظام حماية البيئية المطبق بالموقع.

ح- التاريخ المحدد لإعداد التقرير البيئي التالي .

ط- أسم وعنوان المراجع البيئي المصرح به بمزاولة المهنة والذي اعتمد التقرير.

نشاط



-ارجع إلي كتب المراجعة الموجودة في المكتبات وحدد ما هي المعلومات التي اتفق الكتاب في وضعها ضمن تقرير المراجعة البيئية.

3.12.2 إبداء الرأي في التقارير البيئية:

وفيما يتعلق بإبداء الرأي فى الأداء البيئي للمنشأة فيمكن التمييز بين اتجاهين لإبداء المراجع رأيه بشأن ذلك كما يلى:

أ- إبداء الرأي فى التقارير البيئية التي تعكس الأداء البيئي للمنشأة ضمن تقرير مراجعة القوائم المالية بإضافة فقرة لإبداء الرأي عن مدي التزام المنشأة محل المراجعة بالقوانين والنظم البيئية الخاضعة لها .

ب- إبداء الرأي فى التقارير البيئية التى تعكس الأداء البيئى في تقرير مراجعة مستقل وعادة ما يتكون هذا التقرير من قسمين:

- يتضمن مقدمة عن معدات وتجهيزات الموقع، وطريقة ترتيب الآلات والعمال في المصنع، وعمليات التشغيل، والظروف البيئية... إلخ ،
- ويتكون من نتائج عدم الالتزام بالقوانين والسياسات البيئية، وإدارة عمليات النفاية والتخزين والنقل، وسياسات التشغيل، والمخاطر واحتمالات الخسارة، وينبغي أن يتضمن هذا التقرير المعلومات التي تساعد الإدارة في تقييم المعلومات وضمان تصحيح المشاكل التي تم تحديدها بالإضافة إلي أنه ينبغى أن يتضمن النتائج والمعلومات التي تتطلبها وكالات وأجهزة البيئة.

4.12.2 أهمية تقرير المراجعة البيئية للمنشآت:

ومهما يكن من أمر فإن تقرير المراجعة البيئية يمثل مرحلة مهمه وحساسة فى المراجعة البيئية وذلك للأسباب التالية:

أ- تقرير المراجعة البيئية هو أحد ثمار مرحلتي تخطيط وتنفيذ المراجعة البيئية، ما يكتنفها من صعوبات مما يحتم أن يكون هذا التقرير بالشكل والمضمون المناسب.

ب- سيستفيد من هذا التقرير منه أطرافاً متعددة داخلية وخارجية، مما يحتم أن يكون هذا التقرير مستوفى الشكل والمضمون من ناحية، وذات أهداف يمكن للأطراف المختلفة استخدامها فى ترشيد قراراتها المتعلقة بالبيئة والرقابة عليها.

ج- التقرير هو كل النتائج التي توصل إليها فريق العمل للمراجعة البيئية لمنظمة الأعمال، مما يحتم أن يتسم هذا التقرير بالكفاءة والفعالية تتويجاً لجهود هذا الفريق من ناحية، وخدمة للأطراف المستفيدة من هذا التقرير داخلياً وخارجيا من ناحية أخرى.

د- أن هذا التقرير المقدم من فريق عمل المراجعة البيئية هو فى الأساس تلبية مطالب اجتماعية واقتصادية وسياسية يطالب بها المجتمع ، وبذلك يجب أن يتسم هذا التقرير بالدقة والفعالية والكفاءة تحقيقاً لجعل المراجعة البيئية أداة لخدمة المجتمع ، وبدون هذا التقرير المناسب شكلاً وموضوعاً تفقد المراجعة البيئية مصداقيتها وعدالتها ، مما يزيد من فجوة التوقعات

فى المراجعة ويقلل من مصداقية مهنة المراجعة في خدمة المجتمع ويفقدها دورها الاجتماعي باعتبارها أداة اجتماعية .

ه- بما أن تقرير المراجعة البيئية باعتباره يمثل نتاج وخلاصة لفكر دؤوب وعمل مستمر خلال فترة زمنية محددة لجهود فريق العمل المتكامل للمراجعة البيئية يتحتم أن يكون شكل ومضمون هذا التقرير يفي بكافة المتطلبات التي تستلزمها البيئة تشريعياً واقتصادياً واجتماعياً ومالياً وسياسياً ، وهذا يستوجب من فريق العمل أن يقدم فى تقريره كافة المقترحات والحلول التي تزيد من فعالية الأداء البيئي لمنظمة الأعمال.

5.12.2 المعلومات التي تكتب في تقرير المراجعة وفقاً لإرشادات الأيزو

ووفقاً لبند 7/5 من إرشادات (الأيزو 14010) للمراجعة البيئية يجب إيصال نتائج المراجعة أو الملخص إلي المراجع الداخلي فى تقرير مكتوب على الأقل كما هو متوقع من قبل المراجع الداخلي ، ويجب أن تتلقى المنظمة المراجعة نسخة من تقرير المراجعة. وتتضمن المعلومات المتعلقة بالمراجعة التي يمكن أن تكون فى تقارير المراجعة المعلومات التاليه دون أن تكون محدودة فقط فيها وهي :

أ- تحديد المنظمة المراجعة والمراجع الداخلي .

ب- الأهداف الموافق عليها ومجال تطبيق المراجعة .

ج- المعيار الموافق عليه مقابل إيصال اية مراجعة .

د- الفترة المغطاة من قبل المراجعة أو تاريخ إيصال المراجعة.

ه- تحديد أعضاء فريق المراجعة .

و- تحديد ممثلي المنظمة المراجعة والمشاركين فى المراجعة .

ز- بيان عن الطبيعة السرية للمعلومات.

ح- قائمة توزيع تقرير المراجعة.

ط- ملخص عن المراجعة تتضمن أية إجراءات مهملة.

ي- خلاصات المراجعة.

أسئلة التقويم الذاتي



أجب عن جميع الأسئلة:

1- وضح مسئوليات وأنشطة المراجع الداخلي وفقاً لمتطلبات الأيزو (14010) الخاص بارشادات المراجعة البيئية.

2- ما المقصود بإدارة المخاطر البيئية؟

3- ما المعلومات والموضوعات التي يجب أن يتضمنها تقرير المراجعة البيئية؟

3. الخلاصة:

عزيزي الدارس، أرجو أن تكون حققت الأهداف التعليمية لهذه الوحدة حتى تستفيد من هذه الخلاصة في بداية الوحدة تحدثنا عن مفهوم المراجعة البيئية وذكرنا تعريفات مختلفة لها وفي القسم الثاني أشرنا إلى إرشادات المراجعة البيئية وهي إجراءات المراجعة الداخلية ومراجعة نظم الإدارة البيئية، وفي القسم الثالث ذكرنا أهداف المراجعة البيئية، والقسم الرابع تناولنا فيه المجالات التطبيقية والمجالات هي المراجعة البيئية الأولية ومراجعة نظم الإدارة البيئية ومراجعة الالتزامات البيئية ومراجعة المنتجات ومخزون المواد الخام ومراجعة أنشطة المسئولية الاجتماعية، وفى القسم الخامس ذكرنا أهمية المراجعة البيئية وأضحنا أن المراجعة البيئية تكتسب أهميتها من عدة أسباب منها الاهتمام المتزايد بأهمية الدور الذي يمكن أن تؤديه المراجعة البيئية لتحسين الأداء البيئى لمنظمات الأعمال وحماية ، البيئة من مختلف الأضرار التي قد تتعرض لها، وفي القسم السادس تناولنا إجراءات المراجعة البيئية، وفي القسم السابع تناولنا المبادئ العامة للمعيار الدولي 14010 – 14011 والخاص بمجالات المراجعة البيئية حيث تتعدد المجالات لتشمل أولاً مراجعة الالتزام، ثانياً مراجعة الأعمال منع التلوث، ثالثاً مراجعة نظم الإدارة البيئية، رابعاً مراحل الالتزامات البيئية، خامساً إعمال مراجعة أمان المنتجات ،وفي القسم الثامن ناقشنا معايير المراجعة البيئية وقسمنا المعايير إلى فنية ومهنية وتحدثنا أيضاً عن المعايير العامة ومعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير، وفي القسم التاسع تحدثنا عن المعايير الدولية الخاصة بالأمور البيئية ، وتناولنا فيه القائمين بالمراجعة ، والمراجعة الداخلية وإقرارات الإدارة وإعداد التقرير، وفي القسم العاشر وضحنا مسئوليات وأنشطة المراجع الدخلي وفقاً لمتطلبات الأيزو، وكذلك مسئوليات وأنشطة المراجع الخارجي البيئى ، وفي القسم الحادي عشر تحدثنا عن مسئوليات وأنشطة المراجع، وفي القسم الاخير تناولنا تقرير المراجعة ووضحنا فيه متطلبات التقرير ومكوناته وتحدثنا عن إبداء الرأي في التقارير ، ووضحنا أهمية تقرير المراجعة البيئية للمنشآت وذكرنا المعلومات التي تكتب في تقرير المراجعة البيئية وفقاً لمتطلبات الأيزو.

4. اجابات التدريبات:

تدريب (1)

1- (2)

2- (3)

3- (4)

4- (1)

تدريب (2)

لقد حققت شركة دبونت تقدماً كبيراً في أهدافها فقد انخفض الإصدارات السامة في الهواء بنسبة 30٪ . كما ظهرت لديها أساليب وطرائق ابتكارية في إدارة النفايات فقد انشات مصانع دوبونت غرفاً تسعى للوصول بالنفايات إلى الحد الأدنى، وصار تخفيض النفايات يسير جنباً إلى جنب مع تخفيض تكاليف التشغيل وما كان يعتبر نفايات أصبح يباع على أنه مواد خام لشركات أخرى.

تدريب (3)

تختلف إجراءات المراجعة عن معاييرها فالإجراءات تمثل الوظائف والأنشطة والتصرفات التي يجب أداؤها لتحقيق أهداف المراجعة وتنفيذ عملية المراجعة وهي تخضع لتقدير الشخص والاجتهاد من قبل المراجع وتتغير معايير المراجعة من عملية إلى أخرى حسب متطلبات المشروع وبيئته. أما المعايير فهي تتعلق بما يجب على المراجع الالتزام به حرفياً لإتمام عملية المراجعة ومن المفترض أن تتولى جهات مهنية وضع هذه المعايير التي تكون بمثابة الخطة التي تتيح للمراجع القيام بعمله على أكمل وجه.

تدريب (4)

1- توفر الوقت والجهد والتكاليف اللازمة لإصدار معايير قطرية خاصة في الدول التي لا تمتلك معايير.

2- الأخذ بالمعايير الدولية يدفع المنشات المحلية بقوة إلى الاسواق العالمية.

3- تشكل معايير المراجعة الدولية التي صدرت حتى الآن إطار متكامل لمهنة المراجعة.

4- تتميز المعايير الدولية بالمرونة.

5 . مسرد المصطلحات:

- **المراجعة البيئية: Environmental Audit**

هي عملية منسقة للتحقق من موضوعية الوثائق والأدلة التي يمكن الحصول عليها إذا ما كانت الأنشطة البيئية ونظم الإدارة متوافقة مع المراجعة الوظيفية.

- **المراجعة الخضراء: Creen Auditing**

هي تعريف للمراجعة البيئية وهي مراجعة الآثار الناتجة عن الأداء الاقتصادي لمنظمات الأعمال.

- **المراجع البيئي القائد: Lead Environment Auditor**

هو الفرد المؤهل لإدارة وإنجاز المراجعات البيئية.

- **مراجعة الالتزام : Obligation Audit**

تعني مراجعة الالتزامات بسياسات ونظم الإدارة البيئية بالإضافة إلى مراجعة الالتزام بالقوانين والتنظيمات البيئية.

- **العناية المهنية المطلوبة : Due Professional Care**

هي العناية والاجتهاد والتقدير المتوقع من قبل أي مراجع في الظروف المتشابهة.

6. المراجع:

المراجع العربية:

1- رعد حسن الصرن ،نظم الإدارة البيئية والآيزو 14000، سلسلة الرضا للمعلومات، سوريا، 2001م.

2- محمد على العيدروس، الاتجاهات المعاصرة فى المحاسبة والمراجعة، رسالة دكتوراه، جامعة السودان، كلية الدراسات التجارية، 2002م.

3- جمعة، أحمد حلمي، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، ط1، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2000م ص 34 ،ص169 .

4- عبد المنعم محمود، أبو طبل ، عيسي محمد، المراجعة أصولها العلمية والعملية، الجزء الأول، القاهرة: دار النهضة العربية، 1982م ، ص140،ص165-167، ص ص172-173 ، ص 165-167، ص172-173 .

5- سلامة، نبيل فهمى، النظرية العامة للإثبات مدخل لتنظيم المراجعة ، نقلاً عن جمعة ، أحمد حلمى، مجلة الكفاية الانتاجية ، وزارة الصناعة ، القاهرة ، 1987م ، ص156 ، ص ص 160-161 .

6- الجمل، متولى محمد عبد المنعم ، عبد المنعم محمود ، المراجعة ، القاهرة : دار النهضة العربية ، 1975م، ص210 .

7- منصور،فتح الرحمن الحسن، مشاكل قياس الالتزام الضريبي في المشروعات الصناعية في السودان ، رسالة ماجستير ، جامعة امدرمان الإسلامية 1996م، ص196.

المراجع الإنجليزية:

1- ISO 9000_1: Quality management and Quality assurance standard – part (1): Guidelines for selection and use, 1994.

2- ISO 9000_2: Quality management and Quality assurance standard – part (2): Generic Guidelines for application of ISO 9001, ISO 9002, and ISO 9003,1993.

3- ISO 9000_3: Quality management and Quality assurance standard – part (3): Guidelines for application of ISO 9001 to the development, supply and maintenance of software, 1991.

4- ISO 9000_4: Quality management and Quality assurance standard – part (4): Guide to dependability programme manegment, 1993.

5- ISO 9001 : Quality systems – model for quality assurance in design, development, production, installation and servicing 1994.

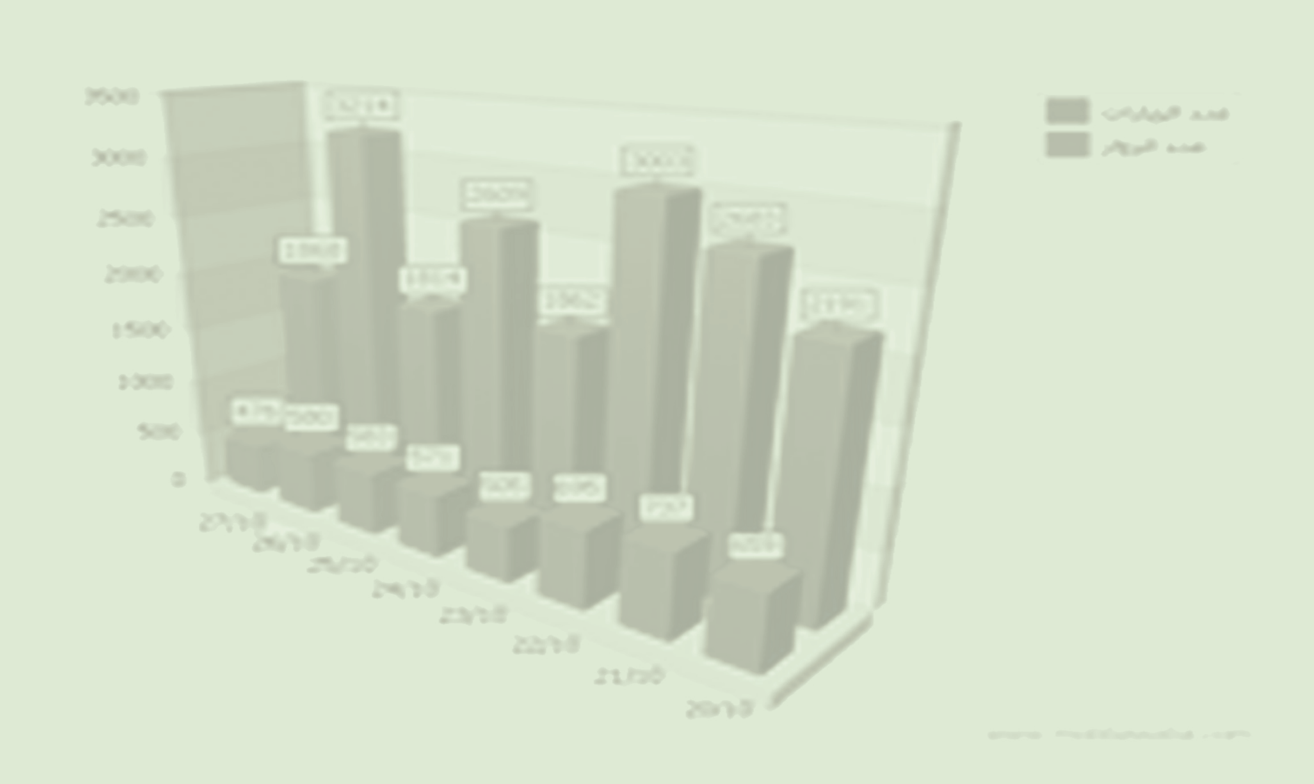
6- ISO 9002 : Quality systems – model for quality assurance in production, installation, and servicing,1994.

7- ISO 9003: Quality systems – model for quality assurance in final inspection and test, 1994.

8- ISO 14001 : Enviromental management systems – specifications with guidance for use, (1st ed), International standard, ISO, 1996.

9- ISO 14004:Enviromental mangaement systems – general guidelines on principles systems, and supporting techniques (1st ed), International standards, ISO, 1996.




3500
3000
2500
2000
1500
1000
500
0